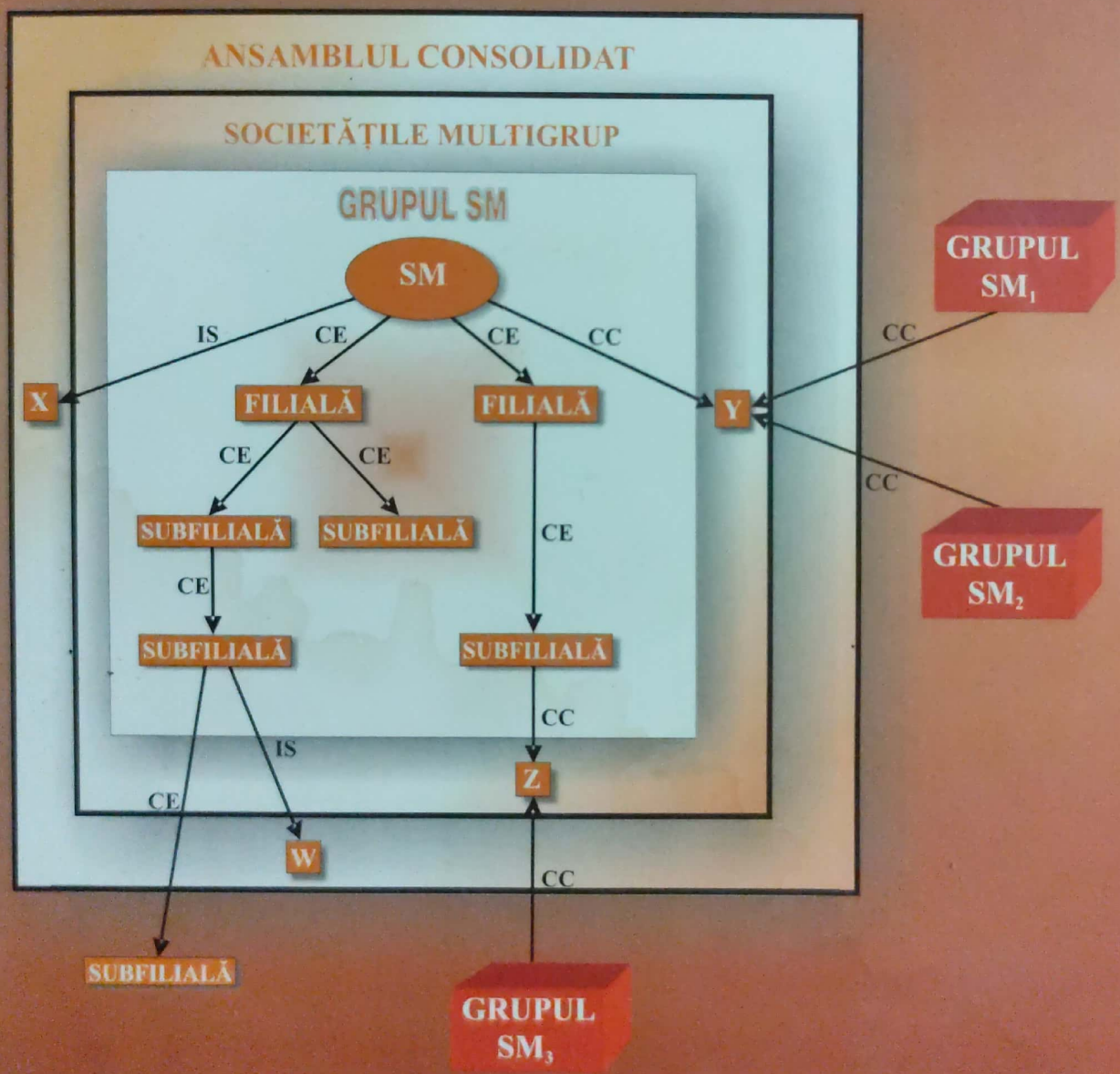
FLORIN IOAN SCORȚESCU

SOCIETĂȚILE DE GRUP



EDITURA JUNIMEA, IAȘI, 2005

FLORIN IOAN SCORȚESCU

SOCIETĂȚILE DE GRUP

EDITURA JUNIMEA, IAȘI, 2005

Scanned with OKEN Scanner

Referent ştiinţific: Prof. univ. dr. **Neculai TABĂRĂ**
Catedra de Contabilitate
Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi

Tehnoredactare: **Florin-Ioan SCORŢESCU**

Coperta: **Florin Ioan SCORŢESCU**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
SCORŢESCU, FLORIN IOAN
Societăţile de grup / Florin Ioan Scorţescu - Iaşi: Junimea, 2004
ISBN 973-37-1001-6

65

Editura JUNIMEA este acreditată de către Consiliul Naţional al Cercetării Ştiinţifice din Învăţământul Superior (C.N.C.S.I.S.)

Copyright © Scorţescu Fl. I., 2004.
Toate drepturile asupra acestei ediţii sunt rezervate autorului. Această lucrare nu poate fi reprodusă parţial sau total, prin fotocopiere, înregistrare sau prin orice alt mijloc, fără acordul în scris al autorului.

EDITURA JUNIMEA IAŞI - ROMÂNIA
Bulevardul Carol I, nr. 3-5 Iaşi, tel./fax. 0232-410427
Comenzi la tel./fax. 0744-393805

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT ÎNAINTE

Atât economia mondială, ca întreg, cât şi economia fiecărei ţări, ca parte a acestuia, este formată dintr-un conglomerat de entităţi economice a căror activitate poate fi condusă, corespunzător obiectivelor urmărite, numai având la îndemână, ori de câte ori este nevoie, o serie de informaţii complete, reale şi operative care să reflecte modul în care realitatea economică se modifică, de la un moment la altul, sub impactul multitudinii de factori ce ţin de mediul înconjurător. În acest context, activitatea desfăşurată la nivelul întreprinderilor trebuie continuu monitorizată şi raportată la mediul economic real care se caracterizează printr-o continuă mişcare şi transformare.

Datorită faptului că lumea şi universul economic circumscris acesteia se află într-un continuu proces de globalizare, de cele mai multe ori, pentru atingerea rapidă şi cu eforturi cât mai reduse a obiectivelor fixate, întreprinderile se constituite în jurul unor societăţi care le asigură conducerea activităţii, dând naştere astfel la ceea ce literatura contabilă de specialitate defineşte prin noţiunea de grup. Fenomenul de formare a grupurilor reprezintă o realitate actuală pregnantă, ce cunoaşte o puternică dezvoltare în toate sectoarele de activitate (industrial, comercial, financiar etc.).

În cadrul acestuia, datorită legăturilor şi relaţiilor existente între unităţile membre apar o serie de operaţiuni cu caracter financiar-contabil a căror analiză, interpretare şi înregistrare în contabilitate prezintă o serie de particularităţi. Unele dintre ele sunt semnalate şi prezentate prin intermediul acestei cărţi.

Lucrarea pe care o supun atenţiei atât specialiştilor de formaţiune contabilă, cât şi celor care doresc să înţeleagă şi să aprofundeze o serie de aspecte legate de societăţile din cadrul grupului are o însemnătate aparte. Ea se constituie într-o sinteză a multitudinii de probleme şi întrebări cu care se confrun-

Scanned with OKEN Scanner

tă contabilitatea societăţilor de grup. Demersul ştiinţific realizat prin intermediul acestei cercetări are drept scop soluţionarea de o manieră clară şi concisă a unora dintre acestea.

Autorul pledează asupra necesităţii actuale de a judeca acţiunile unei întreprinderi ţinând cont de grupul de entităţi economice din care aceasta face parte, de modul în care acţiunile sale suferă influenţa celorlalţi participanţi la viaţa economică şi viceversa. Totodată, prin problematica expusă, cartea permite specialiştilor care organizează şi conduc contabilitatea societăţilor din cadrul grupului, precum şi persoanelor care se pregătesc să-şi desfăşoare activitatea în acest domeniu, identificarea şi punerea în practică a unor aspecte cu privire la contabilitatea consolidată.

Utilitatea lucrării constă şi în faptul că aceasta conţine un număr semnificativ de titluri bibliografice ce pot fi consultate de cei interesaţi, inclusiv de către studenţi. Aceştia beneficiază, prin prezenta carte, de un real ajutor în completarea şi aprofundarea cunoştinţelor contabil-financiare.

Nu pot încheia *„Cuvântul înainte"* fără a exprima, şi cu această ocazie, mulţumirile mele conducerii **Editurii JUNIMEA Iaşi** (director - **Cezar IVĂNESCU**, contabil şef - **Tudorel HATMANU** şi secretar de redacţie - **Teodora ZAMFIR**) pentru receptivitatea pe care a manifestat-o la oferta mea.

Invit, aşadar, cititorii la studierea acestei cărţi. Voi aprecia pozitiv toate recomandările critice şi sugestiile pe care le aştept şi pe care le voi recepţiona cu atenţia cuvenită şi cu deosebită consideraţie.

Iaşi, 10 decembrie, 2004

Autorul

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE 3

CAPITOLUL 1. ASPECTE GENERALE PRIVIND GRUPURILE DE SOCIETĂŢI 9
1.1. Cauzele şi consecinţele apariţiei grupurilor de societăţi 9
1.2. Comportamente de grupuri 14
1.3. Consolidarea şi beneficiarii acestei activităţi 18

CAPITOLUL 2. NORME INTERNAŢIONALE REFERITOARE LA SOCIETĂŢILE DE GRUP 22
2.1. IAS 22 „Combinări de întreprinderi" 23
2.1.1. Noţiuni generale 23
2.1.2. Unele aspecte cu privire la prezentarea informaţiilor 25
2.2. IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale" 25
2.2.1. Aspecte preliminarii 26
2.2.2. Aria de aplicabilitate a situaţiilor financiare consolidate 26
2.2.3. Reflectarea în situaţiile financiare separate ale societăţii dominante a investiţiilor în filiale 27
2.2.4. Alte elemente privind situaţiile financiare consolidate 27
2.3. IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate" 29
2.3.1. Noţiuni introductive 29
2.3.2. Situaţiile financiare consolidate 29
2.3.3. Situaţiile financiare separate ale investitorului 30
2.3.4. Prezentarea informaţiilor 31
2.4. IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie" 32
2.4.1. Aspecte generale 32
2.4.2. Forme de asociere în participaţie 33
2.4.2.1. Activităţi controlate în comun 33
2.4.2.2. Active controlate în comun 40
2.4.2.3. Entităţi controlate în comun 51
2.4.3. Reflectarea participaţiilor în entităţile aflate sub control comun 53
2.4.3.1. Tratamente contabile 53
2.4.3.2. Prezentarea informaţiilor şi alte elemente 55

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3. DELIMITAREA FRONTIERELOR ANSAMBLULUI CONSOLIDAT ŞI DIFERENŢA DIN PRIMA CONSOLIDARE 57
3.1. Tipuri de legături care se pot manifesta între societăţi 57
3.1.1. Legătura directă 58
3.1.2. Legătura indirectă 58
3.1.3. Legătura reciprocă 59
3.1.4. Legătura triunghiulară 60
3.1.5. Legătura circulară 60
3.1.6. Legătura arborescentă 61
3.1.7. Legătura în comun 62
3.2. Procentajul de control şi procentajul de interes 62
3.2.1. Calculul procentajului de control 63
3.2.2. Determinarea procentajului de interes 72
3.3. Modalităţi de control exercitate între societăţile de grup 84
3.3.1. Controlul exclusiv 84
3.3.2. Controlul comun 85
3.3.3. Influenţa semnificativă 86
3.4. Perimetru de consolidare 87
3.4.1. Obligaţii şi excepţii cu privire la consolidarea societăţilor de grup 89
3.4.1.1. Entităţi supuse obligatoriu procesului de consolidare 90
3.4.1.2. Unităţi care trebuie excluse din perimetrul de consolidare 93
3.4.1.3. Societăţi care pot fi excluse din ansamblul consolidat 95
3.5. Diferenţa din prima consolidare 95
3.5.1. Fondul comercial pozitiv 98
3.5.2. Fondul comercial negativ 102

CAPITOLUL 4. PRINCIPII ŞI REGULI CONTABILE APLICATE ÎN CONSOLIDARE 105
4.1. Principii contabile generale 106
4.2. Principii şi reguli contabile aplicate conturilor consolidate 107
4.3. Unele aspecte cu privire la impozitele amânate 109
4.4. Conceptul de omogenizare 118
4.4.1. Omogenizarea temporală 119
4.4.2. Omogenizarea evaluărilor 130
4.4.2.1. Omogenizarea amortizării activelor 132
4.4.2.1.1. Omogenizarea metodelor de amortizare 139
4.4.2.1.2. Omogenizarea duratelor de

Scanned with OKEN Scanner

amortizare 147
4.4.2.1.3. Omogenizarea valorilor de amortizat 154
4.4.2.2. Omogenizarea operaţiunii de constituire a provizioanelor 157
4.4.2.3. Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor 166
4.4.2.3.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu 167
4.4.2.3.2. Evaluarea la ieşirea din patrimoniu 173
4.4.3. Omogenizarea în vederea eliminărilor 189
4.4.4. Omogenizarea în vederea agregării 202

CAPITOLUL 5. METODE CONTABILE REŢINUTE ÎN PROCESUL DE CONSOLIDARE AL SOCIETĂŢILOR DE GRUP 206
5.1. Metoda integrării globale 207
5.1.1. Noţiuni introductive 207
5.1.2. Consolidarea prin metoda integrării globale 207
5.1.2.1. Întocmirea bilanţului consolidat 209
5.1.2.1.1. Tabloul bilanţului consolidat 210
5.1.2.1.2. Jurnalul de consolidare 226
5.1.2.2. Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat 236
5.2. Metoda integrării proporţionale 243
5.2.1. Consolidarea prin metoda integrării proporţionale 244
5.2.1.1. Întocmirea bilanţului consolidat 245
5.2.1.1.1. Tabloul bilanţului consolidat 245
5.2.1.1.2. Jurnalul de consolidare 252
5.2.1.2. Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat 257
5.3. Metoda punerii în echivalenţă 263
5.3.1. Aspecte generale 264
5.3.2. Consolidarea prin metoda punerii în echivalenţă 266
5.3.2.1. Întocmirea bilanţului consolidat 266
5.3.2.1.1. Tabloul bilanţului consolidat 267
5.3.2.1.2. Jurnalul de consolidare 273
5.3.2.2. Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat 277

CAPITOLUL 6. TEHNICI CONTABILE DE CONSOLIDARE 284
6.1. Noţiuni introductive 284
6.2. Tehnica consolidării pe paliere 288
6.2.1. Forma prin tabloul bilanţului consolidat 291

Scanned with OKEN Scanner

6.2.2. Forma prin înregistrări contabile 304
6.3. Tehnica consolidării directe 318
6.3.1. Eliminarea participațiilor între filiale 319
6.3.1.1. Eliminarea în amonte 325
6.3.1.2. Eliminarea în aval 326
6.3.2. Forma prin tabloul bilanțului consolidat 328
6.3.3. Forma prin înregistrări contabile 335

BIBLIOGRAFIE 345

PLANUL DE CONTURI GENERAL 351

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

ASPECTE GENERALE PRIVIND GRUPURILE DE SOCIETĂȚI

1.1. Cauzele și consecințele apariției grupurilor de societăți

Economia contemporană a făcut să se dezvolte numeroase grupuri de întreprinderi. Acestea au, câteodată, obiective unice, dar cel mai adesea diversificate și multiple. În acord cu strategia lor de dezvoltare, ele creează o adevărată rețea de relații, de la cele mai simple la cele mai complexe.

Constituite în jurul unor societăți care le asigură conducerea activității, grupurile reunesc întreprinderi independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin intermediul participațiilor sau a relațiilor contractuale. Fenomenul de formare a grupurilor reprezintă o realitate actuală pregnantă, ce cunoaşte o puternică dezvoltare în toate sectoarele de activitate (industrial, comercial, financiar etc.).

Marile grupuri industriale, comerciale sau bancare se situează în fruntea economiilor țărilor dezvoltate. Structura de grup este adoptată însă și de întreprinderile mici și mijlocii.

Relațiile care se stabilesc între diverse întreprinderi pot îmbrăca forme diferite. Când acestea privesc deținerea de cote-părți din capitalul social al altor societăți, legăturile pot deveni mai puternice, putându-se ajunge la situația în care entitățile, altădată distincte din punct de vedere economic, să formeze grupuri de întreprinderi. Elementele care au dus la apariția grupurilor vizează, în principal, următoarele aspecte:

♦ *dezvoltarea economică a țărilor industrializate*, care a condus la apariția și expansiunea întreprinderilor; acestea domină piața și își extind sfera de acțiune dincolo de frontierele țării lor de origine;

♦ *existența și dezvoltarea pieței financiare*, ce au permis cumpărarea titlurilor de participare de către diverse societăți, asigurându-le acestora un anumit control sau o influență semnificativă asupra entităților emitente.

Pentru multe întreprinderi multinaționale, activitățile de producție la nivel internațional sunt asociate cu prezența lor pe piețele străine de capitaluri. O întreprindere care decide să se instaleze sau să-și întărească prezența pe o piață străină de capitaluri își amplifică dimensiunea internațională[1].

Internaționalizarea piețelor de capitaluri prezintă avantaje atât pentru întreprinderi, cât și pentru investitori. Pentru a investi pe astfel de piețe, ei trebuie să dețină informații pertinente și comparabile cu privire la diferitele oportunități de investiții necesare evaluării și analizării remunerațiilor și a riscurilor plasamentelor efectuate sau pe care urmează să le realizeze.

Diferențierea activităților desfășurate de entitățile distincte din punct de vedere juridic atrage, la nivelul grupului din care acestea fac parte, anumite avantaje. Pe de o parte, există posibilitatea definirii mai clare a responsabilității grupului, în sensul micșorării riscurilor care apar atunci când una dintre societățile componente traversează o perioadă mai dificilă. Pe de altă parte, vânzarea sau schimburile de acțiuni, în situația restructurării activităților, sunt mai simple și mai puțin costisitoare decât cesiunea diferitelor active.

Și încă ceva. Aplicarea regulilor majorității în luarea deciziilor permite să se exercite puterea în mod plenar, fără să se dețină însă totalitatea drepturilor de vot. Prin crearea de filiale se realizează o divizare a puterii în raport doar de capitalul investit și efectiv deținut[2].

Grupului de societăți nu i se poate asocia o singură interpretare. Abordarea și definirea lui sunt diferite și pentru faptul că înființarea și dezvoltarea acestuia au atras după sine o serie de influențe de natură economică, fiscală, juridică, socială și contabilă.

În *plan economic*, din rațiuni legate de performanță, dar și pentru a fi

---

[1] N. Tabără, E. Horomnea, Informația contabilă-financiară a întreprinderilor multinaționale, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 7-8/2000, p. 16.

[2] N. Feleagă, I. Ionașcu, Tratat de contabilitate financiară, vol. II, Editura Economică, București, 1998, p. 674.

Scanned with OKEN Scanner

mai puţin vulnerabile, întreprinderile efectuează *concentrări*[1]. Acestea se pot manifesta pe *orizontală*, pe *verticală* sau pot fi de tip *conglomerat*.

Concentrarea orizontală are în vedere o regrupare a întreprinderilor care fabrică acelaşi tip de produs sau desfăşoară activitate în acelaşi domeniu. Grupul urmăreşte astfel să-şi majoreze partea sa din piaţa bunurilor şi a serviciilor, ceea ce îi va permite optimizarea producţiei sau a distribuţiei şi, în consecinţă, diminuarea costului unitar. Rezultă, prin urmare, o strategie de dominare prin costuri, ceea ce implică, în funcţie de importanţa sa pe piaţă, un bun control al acesteia şi posibilitatea de-a impune preţurile.

Referitor la *concentrarea verticală*, aceasta presupune regruparea întreprinderilor cliente unele faţă de altele sau ale căror produse sunt complementare, urmărindu-se astfel un control total al ciclului de producţie, de la materia primă până la produsul finit. O astfel de concentrare presupune existenţa a două modalităţi de realizare a acesteia, după cum grupul se situează, în fluxul producţiei, în *amonte* sau în *aval*. *Concentrarea verticală în amonte* se referă la preluarea controlului asupra furnizorilor, fapt care duce implicit la controlul calităţii materiilor prime, materialelor, semifabricatelor etc. livrate de aceştia, la reglarea aprovizionărilor, precum şi la posibilitatea impunerii anumitor preţuri la bunurile de natura celor menţionate. Aspectele prezentate conduc, în mod inevitabil, la posibilitatea exercitării unui control asupra costurilor de producţie.

Spre deosebire de aceasta, *concentrarea verticală în aval* vizează preluarea controlului asupra clienţilor. Ea trebuie apreciată sub două aspecte. Pe de o parte, grupul îşi asigură o mai mare stabilitate a debuşeelor sale, întrucât clienţii sunt integraţi în structurile proprii. Pe de altă parte, acesta preia controlul asupra reţelelor de distribuţie a produselor, asigurând o mai bună

[1] ***Concentrarea*** la nivelul unui grup reprezintă procesul de întărire a controlului, a informării, a puterii şi a comasării patrimoniului în mâinile câtorva persoane fizice şi/sau juridice, ce va permite acestora să utilizeze un volum important de mijloace financiare şi de producţie pentru realizarea unei politici coerente cu privire la dezvoltarea şi funcţionarea unităţilor care formează grupul. Entitatea care asigură controlul şi centralizează deciziile strategice în scopul optimizării rentabilităţii capitalului investit este societatea-mamă. Aceasta poate avea propria activitate industrială sau comercială, ori nu are activităţi operaţionale, ci doar gestionează titlurile de participare pe care le deţine, coordonând activitatea diverselor întreprinderi din grup şi satisfăcând nevoile de finanţare de ansamblu.

Scanned with OKEN Scanner

promovare a acestora, precum şi eliminarea acelora devenite concurente[1].

Concentrarea de tip conglomerat vizează întreprinderile între care nu există neapărat legături economice. Obiectivul acestora îl constituie politica de diversificare a riscurilor şi de optimizare a profiturilor, asigurându-se astfel o mai mare stabilitate în faţa crizelor economice.

Atunci când producţia devine foarte diversificată sau când se urmăreşte intrarea pe pieţe străine, top-managerii au la dispoziţie cel puţin două soluţii, şi anume: fie creează departamente (divizii) sau sucursale şi păstrează unitatea juridică a societăţii, fie constituie filiale cu personalitate juridică proprie, controlate îndeaproape de societatea-mamă. Dacă în Franţa fenomenul cel mai des întâlnit este acela de înfiinţare de filiale, nu acelaşi lucru se întâmplă în Statele Unite ale Americii unde sistemul departamentelor sau diviziilor fără personalitate juridică independentă este foarte răspândit[2].

Din punct de vedere *fiscal*, structura de grup permite, printre altele, în condiţiile integrării fiscale şi a cumulării rezultatului la nivelul grupului, să se plătească impozite mai mici. În vederea unei mai bune înţelegeri a acestui aspect, presupunem că societatea-mamă („SM") obţine în exerciţiul „N" un profit impozabil în valoare de 700.000.000 lei. Entitatea menţionată are trei filiale („A", „B" şi „C") care realizează următoarele rezultate: societăţile „A" şi „B" înregistrează un profit impozabil în sumă de 170.000.000 lei şi, respectiv, 95.000.000 lei, iar unitatea „C" o pierdere de 78.000.000 lei.

Modalitatea de calcul a impozitului pe profit în varianta impozitării normale şi în cea a integrării fiscale prin cumularea rezultatului la nivelul grupului se prezintă în tabelul 1.

TABELUL 1

CALCULUL IMPOZITULUI PE PROFIT

Societăţi	Varianta impozitări normale	Varianta integrării fiscale
„SM"	700.000.000 lei x 16%[3] = 112.000.000 lei	700.000.000 lei + 170.000.000 lei + 95.000.000 lei – 78.000.000 lei = 887.000.000 lei 887.000.000 lei x 16% = 141.920.000 lei

[1] V. Munteanu, Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societăţile de grup, Editura LUCMAN SERV, Bucureşti, 1997, p. 11.

[2] N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., p. 676.

[3] *. Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 138/2004 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, nr. 1281/30.12.2004.

Scanned with OKEN Scanner

Societăţi	Varianta impozitări normale	Varianta integrării fiscale
„A"	170.000.000 lei x 16% = 27.200.000 lei	
„B"	95.000.000 lei x 16% = 15.200.000 lei	
„C"	-	
TOTAL	154.400.000 lei	141.920.000 lei

Din tabelul 1 reiese că în cazul integrării fiscale, comparativ cu situaţia în care fiecare societate componentă a grupului ar fi impozitată separat, impozitul pe profit datorat de grup este mai mic cu 12.480.000 lei (154.400.000 lei - 141.920.000 lei = 12.480.000 lei). Avantajul integrării fiscale a profitului apare datorită compensării, la nivelul grupului, a pierderilor înregistrate la o societate cu profiturile realizate de alte întreprinderi din cadrul acestuia.

Fiecare societate din grup are, din punct de vedere *juridic*, personalitate juridică, naţionalitate şi conducere proprie. Deoarece legislaţia din mai multe ţări nu-i recunoaşte grupului statutul de persoană juridică, acesta reprezintă mai degrabă o realitate economică şi mai puţin una de juridică.

Existenţa grupurilor a impus, în *plan social*, reglementări speciale privind protecţia salariaţilor din cadrul acestora. Ea se realizează prin constituirea comitetului de grup care are ca obiectiv informarea cât mai completă a reprezentanţilor salariaţilor la nivelul grupului. În funcţie de rezultatul de ansamblu al grupului se stabilesc sumele repartizate personalului din profitul realizat.

Consecinţele contabile ale apariţiei şi dezvoltării structurilor de grup vizează cel puţin trei aspecte. Un prim aspect se referă la faptul că fiecare dintre entităţile grupului îşi păstrează personalitatea juridică proprie, întocmind situaţiile financiare individuale prevăzute de lege, fără să ţină seama de relaţiile de grup. Drept urmare, imaginea fidelă la nivelul ansamblului este alterată datorită informaţiilor cuprinse în situaţiile financiare anuale individuale.

Conform prevederilor Legii nr. 82/1991 a contabilităţii, republicată, în situaţiile financiare anuale titlurile de participare, de exemplu, rămân evaluate la valoarea de intrare. Partea corespunzătoare acestora din activul net al întreprinderilor controlate poate fi însă alta. Obţinerea imaginii fidele presupune în mod necesar colectarea acestor evaluări în conturile anuale ale so-

Scanned with OKEN Scanner

cietății-mamă și efectuarea unor retratări.

Un al doilea aspect are în vedere relațiile comerciale dintre societățile grupului ce generează rezultate care, interpretate prin prisma acestuia, nu pot fi considerate ca atare, deoarece efectele lor nu sunt urmarea unor raporturi de afaceri desfășurate cu alte unități din afara grupului. Cel de-al treilea aspect se referă la faptul că între societățile grupului pot exista raporturi de decontări reciproce care nu au însă nici o relevanță la stabilirea rezultatului de ansamblu.

1.2. Comportamente de grupuri

Potrivit prevederilor legale[1], **grupul** reprezintă un ansamblu de societăți format din *societatea care consolidează* - persoană juridică română, numită și societate dominantă sau consolidantă - și *filialele*[2] acesteia - societăți române și străine. Cadrul juridic de organizare și funcționare al acestuia îl reprezintă Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, și legile speciale.

Grupul *ia naștere*, de regulă, în momentul în care o societate achiziționează acțiunile altor entități având drept obiectiv exercitarea unui control sau a unei influențe semnificative asupra unităților emitente. Modalitățile de achiziție a titlurilor diferă de la un caz la altul și se pot realiza prin:

- ♦ subscrierea de acțiuni la constituirea unor noi societăți;
- ♦ participarea la o creștere de capital (prin aport în numerar și/sau în natură);
- ♦ cumpărarea titlurilor emise de societățile existente prin achiziție la bursă, prin *ofertă publică de cumpărare* sau de *schimb*[3], ori pe bază de bună înțelegere.

---

[1] Ordinul ministrului finanțelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, Monitorul Oficial al României, nr. 374/11.08.2000.

[2] ***Filiala*** reprezintă societatea aflată sub *controlul* entității cunoscută sub denumirea de societate-mamă. Puterea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei întreprinderi în vederea obținerii de beneficii din activitatea acesteia poartă denumirea de *control*.

[3] *Oferta publică* apare atunci când o persoană fizică sau juridică intenționează în mod public să achiziționeze titluri deținute de alți acționari. În situația în care acestea sunt plătite în numerar se poate vorbi despre o ***ofertă publică de cumpărare***. Când în locul acestora se oferă alte titluri de valoare avem de-a face cu o ***ofertă publică de schimb***.

Scanned with OKEN Scanner

Diversitatea grupurilor rezultă din multiplele diferenţe care există între ele. Acestea sunt cauzate de dimensiune, natura activităţilor, tipurile de legături dintre societăţile componente, structură etc.

Dimensiunea unui grup se determină în funcţie de anumite date extrase din situaţiile financiare anuale, cum ar fi: totalul bilanţului (active), cifra de afaceri (dacă este realizată în afara ţării poate da informaţii cu privire la gradul de internaţionalizare al grupului), mărimea capitalului propriu, numărul mediu de salariaţi etc. În funcţie de criteriile specificate anterior, acestea se pot clasifica în grupuri mari sau mici. Cele mari pot fi, la rândul lor, naţionale sau internaţionale.

După *natura activităţilor desfăşurate*, se pot deosebi grupuri industriale, comerciale, financiar-bancare, de asigurări etc. Societăţile componente ale unui grup pot activa, totodată, în mai multe sectoare. Din raţiuni legate de performanţă, de dezvoltare, de strategie, dar şi pentru a putea face faţă eventualelor crize economice, grupul poate proceda însă şi la achiziţii de noi participaţii care vor conduce implicit la diversificarea activităţilor din cadrul acestuia.

Între societăţile unui grup pot exista *legături* de natură diversă. Acestea pot fi financiare, contractuale sau personale. Atunci când o societate este proprietara unei părţi din capitalul alteia, legătura care se stabileşte între acestea este de tip *financiar*.

Datorită faptului că pot exista acţiuni cu drept de vot multiplu, acţiuni cu dividend prioritar care sunt private de dreptul de vot, precum şi acţiuni cu drept de vot simplu, procentul de capital deţinut nu corespunde totdeauna procentului drepturilor de vot. O astfel de legătură trebuie să aibă la bază existenţa unei unităţi de decizie-conducere, precum şi deţinerea de către societatea dominantă a unui anumit procentaj din drepturile de vot ale întreprinderilor controlate. În funcţie de cota de participare, aceste legături creează *relaţii de filiaţie*[1] sau *relaţii de participaţie simplă*.

[1] În situaţia în care o unitate deţine *mai mult de 50%* din drepturile de vot ale altei entităţi, relaţia care se stabileşte între acestea este una de ***filiaţie***. Dacă, dimpotrivă, deţinerea este cuprinsă între *10-50%*, se poate vorbi doar despre o ***participaţie simplă***.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul strategiilor de dezvoltare şi a alianţelor dintre întreprinderi întâlnim *legături contractuale*. Acestea se realizează prin intermediul contractelor de cooperare dintre întreprinderi (contracte de fabricare a unui produs în comun, contracte de asistenţă tehnică, contracte de cercetare în comun etc.) sau sunt date de formele de asociere specifice societăţilor de participaţii, filialelor comune, grupurilor de interes economic şi asocierilor temporare de întreprinderi. În unităţile între care se manifestă acest tip de legătură, controlul se exercită în virtutea existenţei unor clauze statutare sau ca urmare a existenţei unui contract de exclusivitate, de concesiune sau de subprelucrare[1].

Grupurile de tip orizontal (întreprinderile membre activează în acelaşi domeniu) sau cele în care între societăţile componente nu există legături financiare, dar care sunt supuse unei conduceri unice, generează *legături personale*. Este şi cazul grupurilor formate din unităţi independente, dar care sunt conduse de acelaşi administrator sau grup de administratori, cum ar fi: societăţile civile imobiliare, societăţile comerciale de exploatare, de desfacere etc. Se poate spune deci că grupul personal se caracterizează prin unitate de conducere, în sensul că aceeaşi persoană controlează două sau mai multe societăţi, fără ca între ele să existe legături de capital.

Plecând de la dimensiunea, natura activităţilor şi legăturile existente între entităţile din cadrul grupului, se pot reţine următoarele aspecte:

♦ societăţile care compun un grup sunt independente din punct de vedere juridic unele faţă de altele;

♦ societatea-mamă reprezintă o unitate de decizie centrală, căreia îi sunt supuse celelalte entităţi ale grupului. Existenţa puterii de decizie poate duce, deopotrivă, la conflicte între unitatea care o exercită şi entităţile subordonate. Exercitarea puterii presupune definirea domeniului de competenţă între întreprinderea-mamă şi celelalte societăţi, pe de o parte, şi organizarea unui control de către aceasta asupra celorlalte unităţi, pe de altă parte.

În urma definirii domeniului de competenţă se poate ajunge la centralizarea luării deciziilor de către societatea-mamă sau la descentralizarea a-

[1] V. Munteanu, Op. cit., p. 18.

Scanned with OKEN Scanner

cesteia. Oricare ar fi domeniul de competenţă, societatea-mamă trebuie să organizeze controlul nu numai în scopul aprecierii rezultatelor filialelor, ci mai ales pentru a se asigura că deciziile luate de filiale vizează strategia globală de dezvoltare a grupului şi sunt în acord cu aceasta[1].

Stabilirea **comportamentelor de grup** este în strânsă legătură cu domeniul de competenţă al societăţii-mamă şi cu instrumentele de control pe care aceasta le utilizează, deosebindu-se, în acest sens, mai multe tipuri, cum ar fi:

♦ *comportament de grup patrimonial*, în care societatea dominantă nu are decât o simplă activitate de portofoliu şi acţionează ca un investitor. Aceasta nu intervine în gestiunea filialelor, ci administrează doar participaţiile deţinute, cumpărând sau revânzând titluri de participare;

♦ *comportament de grup financiar*. Un asemenea comportament presupune faptul că unitatea dominantă poate exercita o influenţă asupra gestiunii participaţiilor sale nu numai în ceea ce priveşte numirea administratorilor din filiale, ci şi prin participarea la principalele operaţiuni financiare ale acestora (subscrierea la creşterile de capital, acordarea de împrumuturi etc.). Rezultă, aşadar, că zona de competenţă a societăţii-mamă se extinde dincolo de simpla gestiune a portofoliului;

♦ *comportament de grup industrial*. Potrivit acestuia, întreprinderea consolidantă poate decide restructurarea sau cesiunea de filiale, investirea ori dezinvestirea în cadrul acestora, dezvoltarea internaţională sau diversificarea etc. Societatea-mamă adaugă domeniului de competenţă financiară şi preocupări strategice (studiul pieţei concurenţiale, al nişelor de piaţă, al duratei de viaţă a unui produs etc.), fiind interesată, totodată, şi de partea industrială a participaţiilor sale;

♦ *comportament de grup strategic*, care presupune elaborarea şi realizarea în comun cu toate societăţile grupului a strategiilor de funcţionare şi dezvoltare. În acest scop este necesară omogenizarea informaţiilor la nivelul ansamblului consolidat, ceea ce duce la adoptarea unei politici comune a gru-

[1] V. Munteanu, Op. cit., pp. 18-19.

Scanned with OKEN Scanner

pului şi care, în plan contabil, se regăseşte în sistemul de informare[1].

Nu putem încheia acest subcapitol fără a face referire la principalele avantaje pe care le oferă structura de grup. Dintre acestea menţionăm pe următoarele:

a) societatea dominantă poate controla un capital mai mare decât cel investit datorită incidenţelor directe şi indirecte generate de structura de grup, fiind posibilă o mai bună circulaţie a capitalurilor;

b) se pot contracta împrumuturi de la diverşi terţi (în special de la bănci) de valori mai mari decât s-ar obţine în cazul societăţilor individuale care acţionează doar în nume propriu;

c) posibilităţile de organizare sunt îmbunătăţite.

1.3. Consolidarea şi beneficiarii acestei activităţi

Contabilitatea financiară a unei întreprinderi oferă informaţii atât pentru utilizatorii interni, cât şi pentru cei externi. În scopul obţinerii unor informaţii pertinente la nivelul grupului este necesară agregarea datelor furnizate de societatea-mamă şi de entităţile controlate, retratarea eventuală a unora dintre aceste elemente şi aplicarea de noi metode şi tehnici care au dat naştere *contabilităţii consolidate.*

Consolidarea reprezintă *o tehnică ce permite stabilirea de conturi unice şi reprezentative privind activitatea globală şi situaţia unui ansamblu de societăţi ce au legături de interese comune sau care dispun de un centru de decizii comun, care însă îşi păstrează personalitatea juridică proprie. Rezultatul procesului de consolidare* îl constituie *situaţiile financiare consolidate* care trebuie să furnizeze o imagine fidelă a activelor, datoriilor, capitalului propriu, profitului sau pierderii etc. aferente societăţilor incluse în consolidare, ca şi cum ar fi vorba de o singură întreprindere. În cadrul lor trebuie să se precizeze, de asemenea, politicile contabile adoptate în procesul de determinare a sumelor corespunzătoare posturilor din bilanţ şi a profitului sau pierderii grupului.

---

[1] V. Munteanu, Op. cit., p. 19.

Scanned with OKEN Scanner

Situaţiile financiare consolidate vor avea drept obiectiv, conform celor menţionate, prezentarea pentru grup a bilanţului consolidat, a contului de profit şi pierdere consolidat, a situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu, precum şi a politicilor contabile şi a notelor explicative. Poate fi întocmită, după caz, şi situaţia consolidată a fluxurilor de trezorerie. Conturile anuale devin astfel un instrument de gestiune indispensabil pentru informarea atât a grupului, cât şi a terţilor.

Informaţia consolidată trebuie să urmărească, în principal, următoarele aspecte:

♦ să pună în evidenţă partea ce revine acţionarilor societăţii-mamă în active, pasive, cheltuieli şi în venituri;

♦ să urmărească ansamblul operaţiilor grupului, fără a face distincţie între interesele majoritare şi cele minoritare, ultimele fiind prezentate ca un element de datorie;

♦ să scoată în relief activităţile grupului, prezentând interesele minoritare distinct de interesele majoritare şi de datorii.

Organizarea consolidării conturilor trebuie să permită obţinerea de informaţii cu privire la rezultatele obţinute atât pe ramuri de activităţi (contribuţia fiecărei ramuri la rentabilitatea globală a grupului, la tabloul de finanţare consolidat etc.), cât şi pe zone geografice. Se urmăreşte, totodată, cunoaşterea la nivelul fiecărei ramuri a raportului între rezultatul obţinut şi mijloacele de producţie, financiare etc. utilizate.

Documentele de sinteză consolidate permit obţinerea conturilor consolidate previzionale care oferă informaţii cu privire la tabloul de finanţare previzional, la calculul capacităţii de autofinanţare consolidate previzionale etc. Toate acestea permit conducerii grupului căutarea celor mai bune finanţări, dialogul cu societăţile din cadrul grupului, precum şi repartizarea raţională a resurselor disponibile.

Întocmirea situaţiilor financiare consolidate la nivelul grupului reprezintă o necesitate întrucât există posibilitatea, datorită insuficienţei informaţiilor oferite de situaţiile financiare individuale ale entităţii dominante, ca o persoană externă grupului să nu poată distinge dacă cifra de afaceri a între-

Scanned with OKEN Scanner

prinderii-mamă corespunde unei vânzări integrale către diverşi terţi sau dacă o parte din aceasta nu este cumva rezultatul unor transferuri de stocuri ori de alte active în cadrul grupului. Este imposibil a se cunoaşte, de asemenea, dacă profitul obţinut de o unitate nu este contrabalansat de pierderea realizată de altă societate componentă a grupului.

Conturile consolidate pun în evidenţă întreg patrimoniul a cărui responsabilitate o are grupul, ilustrându-se, printre altele, creanţele şi datoriile acestuia faţă de terţe persoane externe care au incidenţă asupra întreprinderilor cuprinse în consolidare. Dacă în bilanţul societăţii-mamă sunt evidenţiate toate creanţele şi datoriile, inclusiv către celelalte întreprinderi din cadrul grupului, nu acelaşi lucru se întâmplă în cazul situaţiilor financiare consolidate în care aceste elemente interne sunt eliminate, fiind prezentate numai drepturile şi obligaţiile faţă de terţii externi ansamblului consolidat.

În conturile anuale ale entităţii consolidante sunt cuprinse rezultatul net degajat de activitatea acesteia, dividendele filialelor aferente exerciţiilor financiare anterioare, provizioanele pentru restructurarea activităţii unor filiale etc. Rezultatul consolidat nu reţine profitul obţinut ca urmare a efectuării unor operaţiuni între societăţile grupului, cum ar fi adaosul comercial aplicat stocurilor ce se vând în interiorul acestuia sau plusvaloarea aferentă cedării activelor către societăţile componente ale grupului.

Reprezentând un mijloc de gestiune ce permite măsurarea rezultatelor grupului şi analiza rentabilităţii, în funcţie de diferite criterii, contabilitatea consolidată oferă posibilitatea efectuării comparaţiilor între grupuri şi societăţile din cadrul acestora, fiind la baza unei bune politici manageriale şi a unor decizii strategice privind investiţiile, sursele de finanţare, rentabilitatea grupului etc.

Situaţiile financiare consolidate permit, totodată, şi o mai bună informare a beneficiarilor activităţii de consolidare. Printre aceştia menţionăm pe următorii[1]:

♦ statul, care are nevoie de aceste conturi ca instrument de control şi fiscalitate;

[1] R. Petriş, C. Istrate, Analize contabile şi tehnici de consolidare, Editura GORUN, Iaşi, 2003, p. 7.

Scanned with OKEN Scanner

♦ conducerea societății **dominante**, în vederea luării anumitor decizii;

♦ acționarii grupului de întreprinderi, pentru a fi mai bine informați de modul în care se gestionează interesul lor patrimonial;

♦ potențialii investitori, care doresc să aprecieze riscurile la care se expun în situația în care acordă împrumuturi, să facă predicții cu privire la viitorul întreprinderii, să cunoască nevoile reale și posibilitățile de rambursare a creditelor contractate de grup;

♦ salariații, clienții, furnizorii și alți terți interesați în cunoașterea unor elemente cu privire la dimensiunea și importanța grupului, puterea și potențialul său economico-financiar etc.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

NORME INTERNAȚIONALE REFERITOARE LA SOCIETĂȚILE DE GRUP

Pionierii consolidării conturilor îi găsim în S.U.A. încă din anul 1891. Începutul secolului XX aduce cu sine primele conturi consolidate incluse în raportările anuale, publicarea acestora devenind obligatorie din 1914. Apărut în Europa mai târziu, procesul de consolidare devine obligatoriu în Marea Britanie în anul 1948, în Germania în 1965, iar în Franța abia în anul 1985.

Tratatul de la Roma din martie 1957, prin care se instituia Comunitatea Economică Europeană, prevede printre altele şi misiunea consiliului acestei comunități de a proceda la o apropiere a legislațiilor naționale, în scopul unei bune funcționări a Pieței Comune. Armonizarea cadrului juridic şi uniformizarea condițiilor de funcționare a societăților statelor membre s-a concretizat, relativ la conturile consolidate, prin Directiva a VII-a a CEE, care datorită divergențelor privind abordarea conceptului de grup a fost aprobată abia în anul 1983.

Țările membre ale Uniunii Europene au transpus conținutul directivei prin intermediul legislației naționale în a doua parte a anilor '80 şi începutul anilor '90, conturile consolidate devenind obligatorii pentru anumite societăți. Efortul susținut de normalizare s-a manifestat atât în norme internaționale, cât şi în acte şi norme naționale, specifice fiecărei țări. Texte de referință privind conturile consolidate, la nivel internațional, sunt *IAS 22 „Combinări de întreprinderi"*, *IAS 27 „Situații financiare consolidate şi contabilitatea investițiilor în filiale"*, *IAS 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate"* şi *IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în*

asocierile în participaţie". În cele ce urmează se face o succintă prezentare a acestor norme.

2.1. IAS 22 „Combinări de întreprinderi"

Obiectivul acestei norme internaţionale vizează, în principal, tratamentul contabil cu privire la achiziţionarea unei întreprinderi de către o altă unitate. Determinarea costului de achiziţie, alocarea costului pentru activele şi datoriile identificabile ale întreprinderii achiziţionate, precum şi contabilizarea fondului comercial pozitiv sau a fondului comercial negativ sunt doar câteva dintre aspectele pe care le are în vedere acest standard. Alte aspecte se referă la determinarea valorii interesului minoritar, la contabilizarea achiziţiilor ce apar în cursul unei perioade de timp sau la schimbările ulterioare survenite în costul de achiziţie ori în identificarea activelor şi a datoriilor.

2.1.1. Noţiuni generale

Datorită unor motive juridice, fiscale sau de altă natură, combinarea întreprinderilor poate presupune cumpărarea de către o societate a capitalului propriu sau a activelor nete ale altei entităţi. Această operaţiune se efectuează „prin emitere de acţiuni, prin transfer de numerar, echivalent de numerar sau alte active"[1]. În lumina acestui standard, o combinare de întreprinderi vizează unul dintre următoarele aspecte:

a) stabilirea unei relaţii dintre societatea-mamă şi filială, în care dobânditorul este entitatea dominantă, iar întreprinderea achiziţionată este o filială a acesteia;

b) cumpărarea activelor nete, inclusiv fondul comercial, ale unei întreprinderi, mai degrabă decât achiziţionarea acţiunilor acesteia;

c) realizarea unei *fuziuni juridice*[2], în cele mai multe cazuri ca urmare a restructurării sau reorganizării unui grup.

---

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 22 „Combinări de întreprinderi", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 599.

[2] ***Fuziunea juridică*** se poate realiza fie prin absorbţie, fie prin reuniune. *Fuziunea prin absorbţie* are loc în cazul în care activele şi datoriile unei societăţi sunt transferate altei entităţi, iar prima întreprindere se dizolvă. În situaţia în care activele şi datoriile a două sau mai multe unităţi sunt transferate *unei noi societăţi*, iar entităţile iniţiale se dizolvă, se poate vorbi despre *fuziune prin reuniune*.

Scanned with OKEN Scanner

În legătură cu combinările de întreprinderi se întâlneşte şi termenul de *achiziţie*. Aceasta reprezintă o combinare de întreprinderi în care una dintre ele, cea care achiziţionează, obţine controlul asupra activelor nete şi a operaţiunilor unei alte unităţi (entitatea cumpărată), în schimbul transferării activelor, asumării datoriilor sau a emisiunii de acţiuni.

Controlul desemnează puterea de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei întreprinderi de o aşa manieră încât să se obţină beneficii din activitatea ei. Acesta se presupune că a fost obţinut în cazul în care una dintre societăţile combinate dobândeşte mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte entităţi. Se poate întâmpla însă ca o unitate să nu deţină acest procentaj din drepturile de vot, dar totuşi să fie identificată ca dobânditor. O asemenea situaţie apare atunci când întreprinderea se află, ca efect al combinării, în una din următoarele ipostaze[1]:

1) controlează mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi în virtutea unei înţelegeri cu alţi investitori;

2) deţine puterea de a guverna strategiile financiare şi de exploatare printr-un contract sau printr-o înţelegere;

3) are puterea de a numi sau revoca majoritatea membrilor consiliului director sau ai organului de conducere echivalent al celeilalte întreprinderi;

4) poate influenţa majoritatea voturilor la întrunirile consiliului director sau ale organului de conducere echivalent al celeilalte întreprinderi.

În ceea ce priveşte activele şi datoriile identificabile cumpărate, acestea sunt cele ale societăţii achiziţionate care existau la data efectuării tranzacţiei. Totodată, activele şi datoriile identificabile asupra cărora cumpărătorul poate deţine controlul pot include active şi datorii care nu au fost recunoscute anterior în situaţiile financiare ale societăţii achiziţionate pe motiv că nu au fost îndeplinite criteriile de recunoaştere înainte de achiziţie[2].

IAS 22 „Combinări de întreprinderi" prevede, ca tratament contabil de

---

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 22 „Combinări de întreprinderi", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 603.

[2]Ibidem, p. 608.

Scanned with OKEN Scanner

bază, că activele şi datoriile identificabile achiziţionate vor fi evaluate ca sumă agregată (cumulată) a valorii juste a acestora la data schimbului, în măsura interesului obţinut de dobânditor în urma tranzacţiei de schimb, şi a ponderii ce revine interesului minoritar din valorile contabile de dinainte de achiziţie[1] ale activelor şi datoriilor identificabile ale filialei.

Conform aceleiaşi norme, ca tratament contabil alternativ permis, activele identificabile nete asupra cărora cumpărătorul a obţinut controlul sunt reflectate la valoarea justă, indiferent dacă acesta a achiziţionat tot capitalul celeilalte întreprinderi sau numai o parte. Drept urmare, orice interes al minorităţii în valoarea justă a activelor identificabile nete ale filialei este declarat în acord cu proporţia deţinută de aceasta. De asemenea, indiferent de tratamentul contabil folosit, fondul comercial care rezultă în urma operaţiunii menţionate va fi evidenţiat în contabilitate.

2.1.2. Unele aspecte cu privire la prezentarea informaţiilor

Numele şi descrierea societăţilor care participă la combinare, metoda după care se efectuează contabilitatea combinării, data efectivă a realizării combinării în scopuri contabile, precum şi orice operaţiuni rezultate din combinarea de întreprinderi de care societatea s-a decis să se dispenseze vor fi făcute în situaţiile financiare pentru perioada pe parcursul căreia a avut loc combinarea.

Dacă o combinare de întreprinderi s-a realizat prin achiziţie, în situaţiile financiare întocmite pentru perioada de-a lungul căreia a avut loc aceasta se vor prezenta procentul de acţiuni cu drept de vot achiziţionate, costul achiziţiei şi descrierea contrapartidei plătite sau care va fi plătită.

2.2. IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale"

Această normă se aplică pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate ale unui grup de întreprinderi controlate exclusiv de

[1] Această situaţie apare din cauză că proporţia minorităţii în aceste elemente nu a constituit parte la efectuarea tranzacţiei.

Scanned with OKEN Scanner

societatea-mamă, precum şi pentru contabilizarea în conturile ei individuale a participaţiilor în filiale. *Metoda folosită în consolidarea societăţilor, conform acestui standard, este* ***integrarea globală.***

2.2.1. Aspecte preliminarii

Potrivit IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale", *filiala* este o întreprindere controlată de către o altă unitate cunoscută sub denumirea de societate-mamă. Aceasta din urmă poate avea una sau mai multe filiale. Ansamblul constituit din entitatea-mamă şi din filialele sale constituie un grup.

În spiritul aceluiaşi standard, *situaţiile financiare consolidate* sunt reprezentate de situaţiile financiare ale unui grup, ca şi cum ar fi vorba despre o întreprindere unică. Partea din rezultatul net obţinut de filială şi din activul net al acesteia, atribuibilă participaţiilor care nu sunt deţinute direct sau indirect, prin filiale, de către societatea-mamă, poartă denumirea de *interes minoritar.*

Când o societate-mamă este ea însăşi filiala unei întreprinderi, obţinerea unei imagini de ansamblu a grupului din care aceasta face parte poate fi mai utilă decât cea a subansamblului pe care îl constituie împreună cu filialele sale. Astfel, norma internaţională exonerează asemenea entităţi de la întocmirea de situaţii financiare consolidate, cu condiţia ca acest aspect să fie aprobat de către acţionarii minoritari, cunoscut fiind faptul că societatea de care depind acestea publică ea însăşi conturi de grup. O astfel de societate-mamă va reliefa, în situaţiile sale financiare, motivele pentru care nu au fost întocmite situaţii financiare consolidate, modul în care au fost contabilizate filialele sale, precum şi numele şi sediul social ale unităţii consolidante.

2.2.2. Aria de aplicabilitate a situaţiilor financiare consolidate

O problemă de mare importanţă, tratată de IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale", vizează *perimetrul de consolidare.* Cu privire la acest aspect norma face referire la entităţile supuse în mod obligatoriu procesului de consolidare, precum şi la situaţiile în

Scanned with OKEN Scanner

care o întreprindere trebuie sau poate fi exclusă din ansamblul consolidat.

Societatea-mamă, emitentă de situații financiare consolidate, va consolida toate filialele din țară și din străinătate ce sunt *controlate*[1] de către aceasta, mai puțin pe acelea care trebuie excluse de la consolidare.

2.2.3. Reflectarea în situațiile financiare separate ale societății dominante a investițiilor în filiale

Potrivit IAS 27 „Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale", investițiile în filialele incluse în situațiile financiare consolidate trebuie reflectate, în situațiile financiare separate ale societății-mamă, la *cost*, contabilizate prin folosirea *metodei punerii în echivalență* sau evidențiate ca *active financiare disponibile pentru vânzare*, în conformitate cu IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare".

Dacă unele filiale sunt excluse de la consolidare, investițiile întreprinderii consolidante în cadrul acestora trebuie înregistrate tot în conformitate cu cele trei modalități prezentate anterior.

2.2.4. Alte elemente privind situațiile financiare consolidate

Conform IAS 27 „Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale", situațiile financiare consolidate trebuie întocmite în baza unor politici contabile uniforme pentru tranzacții asemănătoare și alte evenimente în circumstanțe similare. Dacă acest lucru nu este posibil, în situațiile financiare specificate trebuie prezentate și ponderile elementelor pentru care s-au aplicat politici contabile diferite.

În cazul în care datele generate de situațiile financiare consolidate nu sunt suficiente pentru a se realiza o imagine fidelă a activității unității, în cadrul acestora vor trebui adăugate informațiile suplimentare necesare. Când aplicarea unei prevederi nu corespunde, în situații extraordinare, cerinței de furnizare a unei imagini fidele, se va face abatere de la această prevedere atât cât este necesar pentru obținerea unei imagini fidele. Printr-o notă la contu-

[1] Existența ***controlului*** presupune deținerea, direct sau indirect, prin filiale, a mai mult de 50% din drepturile de vot ale unei întreprinderi, în afara faptului când poate fi clar demonstrat că o astfel de relație de proprietate nu poate constitui un control.

Scanned with OKEN Scanner

rile consolidate vor fi menţionate, totodată, detalii cu privire la neaplicarea prevederii respective, precum şi la efectele acesteia asupra activelor, datoriilor, capitalului propriu, rezultatului etc.

În situaţiile financiare consolidate este necesar să fie realizate anumite ajustări referitoare la valorile aferente acţiunilor din filialele consolidate, cum ar fi:

♦ introducerea unui post în bilanţ, după „Capital şi rezerve", numit *„Participaţii minoritare"*, care va evidenţia cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al unităţilor controlate aferente minoritarilor la data întocmirii bilanţului;

♦ evidenţierea în bilanţ a *„Rezultatului aferent participaţiilor minoritare"*, distinct de *„Rezultatul grupului"*, ce va înregistra partea din rezultatul societăţilor dominate care revine interesului minoritar;

♦ adăugarea unui element în cadrul contului de profit şi pierdere, după *„Rezultatul ansamblului consolidat"*, denumit *„Rezultat aferent participaţiilor minoritare"*, care va evidenţia rezultatul aferent interesului minoritar.

Situaţiile financiare consolidate trebuie să cuprindă, de asemenea, o listă a filialelor considerate semnificative, incluzând denumirea, ţara de înmatriculare sau de rezidenţă, ponderea participaţiilor în capitalul propriu şi, în cazul în care diferă, ponderea din numărul de voturi deţinute[1]. Totodată, în situaţiile financiare separate ale societăţii dominante se va face o descriere a metodei folosite pentru contabilizarea filialelor.

Mai mult decât atât. Este necesar să se specifice motivele pentru care o filială nu a fost consolidată în cazul în care aceasta a fost exclusă din consolidare. Vor trebui, de asemenea, prezentate efectele achiziţiei şi înstrăinării filialelor asupra situaţiei financiare la data raportării, asupra rezultatelor perioadei pentru care se face raportarea şi asupra valorilor corespunzătoare perioadei anterioare.

Alte elemente care trebuie semnalate vizează natura relaţiilor pe care

[1] *** Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 683.

Scanned with OKEN Scanner

societatea-mamă le are cu acele filiale în care nu deține, direct sau indirect, majoritatea drepturilor de vot, precum și influența pe care achizițiile și cesiunile de filiale o au asupra capitalului propriu consolidat. Denumirea entității în care se deține, direct sau indirect, mai mult de jumătate din numărul drepturilor de vot, dar care, datorită absenței controlului, nu este o filială, constituie un alt element care trebuie, de asemenea, evidențiat.

2.3. IAS 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate"

Această normă se aplică întreprinderilor asupra cărora societatea consolidantă exercită o influență semnificativă. *Consolidarea societăților potrivit acestui standard se face prin* ***metoda punerii în echivalență.***

2.3.1. Noțiuni introductive

Potrivit IAS 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", *întreprinderea asociată* este acea unitate în care investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici filială a acestuia, nici asociere în participație. Autoritatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și operațională a întreprinderii asociate, dar nu și de a controla aceste politici poartă denumirea de *influență semnificativă.*

Deținerea direct sau indirect, prin intermediul filialelor, a unei participații de 20% sau mai mult din drepturile de vot ale unei întreprinderi presupune exercitarea unei influențe semnificative asupra acesteia, cu excepția faptului în care se poate demonstra clar că nu aceasta este situația. Dacă investitorul deține, direct sau indirect, prin intermediul filialelor, mai puțin de 20% din numărul voturilor în întreprinderea în care el a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, în afara cazului în care se poate demonstra clar că există o astfel de influență.

2.3.2. Situațiile financiare consolidate

Participațiile care asigură exercitarea unei influențe semnificative pot fi tratate prin *metoda punerii în echivalență* sau prin *contabilizare la costul*

Scanned with OKEN Scanner

de revenire. În conformitate cu metoda costului de revenire, un investitor înregistrează participaţia sa la cost. El recunoaşte veniturile doar în măsura în care primeşte repartizări din profiturile nete cumulate ale întreprinderii în care a investit, beneficii ce iau naştere ulterior datei de achiziţie. Repartizările primite în plus faţă de aceste profituri sunt considerate o recuperare a investiţiei şi sunt înregistrate ca o reducere a costului acesteia[1].

Recunoaşterea veniturilor pe baza repartizărilor primite din profit poate să nu fie o măsură adecvată a veniturilor obţinute de investitor dintr-o întreprindere asociată, deoarece repartizările primite pot să aibă o mică legătură cu performanţele întreprinderii. Investitorul are responsabilitate în ceea ce priveşte performanţele întreprinderii în care a investit şi implicit în ceea ce priveşte rentabilitatea investiţiei sale. Deoarece el integrează, în situaţiile financiare consolidate, partea sa din rezultatele unei întreprinderi asupra căreia exercită o influenţă semnificativă, se oferă în acest mod o analiză a câştigurilor şi a investiţiei pe baza căreia pot fi calculaţi indicatori mult mai utili. Prin urmare, aplicarea metodei punerii în echivalenţă furnizează mai multe informaţii despre activele nete şi venitul net al investitorului[2].

Când se face o investiţie într-o întreprindere asociată care este achiziţionată şi păstrată exclusiv în vederea unei cesiuni în viitorul apropiat sau dacă societatea respectivă îşi desfăşoară activitatea sub restricţii severe pe termen lung prin care se afectează, în mod semnificativ, capacitatea acesteia de a transfera fonduri investitorului, participaţiile deţinute trebuie evaluate la costul de revenire. Totodată, investitorul trebuie să înceteze folosirea metodei punerii în echivalenţă la data la care nu mai exercită o influenţă semnificativă într-o întreprindere asociată, dar reţine total sau parţial investiţia făcută. În consecinţă, valoarea contabilă a investiţiei la acea dată trebuie considerată ulterior ca şi cost.

2.3.3. Situaţiile financiare separate ale investitorului

În situaţiile financiare separate ale investitorului care întocmeşte situa-

---

[1]*** Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 689.

[2]Ibidem, p. 690.

Scanned with OKEN Scanner

ții financiare consolidate, o investiție într-o întreprindere asociată poate fi contabilizată prin *metoda punerii în echivalență*, pe baza IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare", asemenea unui *activ financiar disponibil vânzării*, sau înregistrată la *cost*.

Dacă un investitor deține participații în întreprinderi asociate, dar nu are filiale, acesta nu trebuie să emită situații financiare consolidate. Pentru el este adecvat însă să furnizeze aceleași informații despre investițiile sale în întreprinderi asociate la fel ca și acele entități care întocmesc situații financiare consolidate.

2.3.4. Prezentarea informațiilor

Societatea care deține participații trebuie să publice o listă și să facă o descriere a întreprinderilor asociate, considerate semnificative, cu indicarea procentajului de capital și, atunci când acesta este diferit, a procentajului drepturilor de vot deținute. Este necesară, totodată, comunicarea metodelor utilizate pentru contabilizarea unor astfel de investiții. În plus, norma internațională indică faptul că participațiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență trebuie clasificate ca active imobilizate care să figureze distinct în bilanț. Și partea investitorului în rezultatele obținute din astfel de investiții trebuie să fie evidențiată în mod distinct în contul de profit și pierdere.

Natura fiecărei categorii de acțiuni deținute într-o întreprindere asociată și ponderea valorii nominale a acestora în totalul acțiunilor emise de acea societate vor fi, de asemenea, prezentate. Aceste informații trebuie furnizate și în cazul societăților excluse de la consolidare, indicându-se motivația pentru aplicarea excluderii.

În situația în care întreprinderea asociată este ea însăși consolidantă, activele nete, precum și profiturile sau pierderile care trebuie luate în considerare sunt cele care aparțin acesteia și filialelor sale după efectuarea ajustărilor impuse de consolidare. Investitorul va prezenta, totodată, informații cu privire la „partea lui din datoriile contingente și angajamentele de capital dintr-o întreprindere asociată, pentru care este, de asemenea, eventual răspunzător, precum și acele datorii contingente care apar, pentru că investitorul este,

Scanned with OKEN Scanner

în parte, răspunzător pentru toate datoriile întreprinderii asociate"[1].

2.4. IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie"

Această normă se aplică pentru contabilizarea operaţiilor efectuate în comun cu alte întreprinderi. *Metoda folosită în consolidarea societăţilor, conform acestui standard, este cea a* ***integrării proporţionale.***

2.4.1. Aspecte generale

În conformitate cu IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie", o *asociere în participaţie* este o înţelegere contractuală prin care două sau mai multe părţi convin să realizeze o activitate economică supusă *controlului comun*[2]. Acest standard face referire şi la noţiunile de asociat şi de investitor într-o asociere în participaţie.

Asociatul unei asocieri în participaţie reprezintă „o parte a unei asocieri în participaţie care are controlul comun asupra respectivei asocieri. În schimb, *investitorul într-o asociere în participaţie* este o parte care nu deţine controlul comun asupra acelei asocieri în participaţie"[3]. În consecinţă, în lipsa unui acord contractual, investitorul va putea să exercite, în cel mai bun caz, doar o influenţă semnificativă.

Înţelegerea contractuală poate stabili ca un asociat al asocierii în participaţie să fie administrator sau manager al acesteia. El nu controlează asocierea însă acţionează în conformitate cu politicile financiare şi de exploatare care au fost acceptate de către asociaţi în concordanţă cu înţelegerea contractuală şi cu cea prin care a fost delegat administratorul. Dacă acesta se află în situaţia de a guverna politicile financiare şi de exploatare ale activităţii economice, el controlează societatea care va avea statut de filială şi nu de asociere în participaţie.

---

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 692.

[2]***Controlul comun*** reprezintă o înţelegere contractuală de împărţire a puterii de decizie la o asociere în participaţie între un număr limitat de acţionari sau asociaţi, în virtutea unui acord încheiat între aceştia.

[3]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 733.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.2. Forme de asociere în participaţie

Asocierile în participaţie prezintă forme şi structuri diferite. Norma internaţională IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie" identifică trei tipuri principale, şi anume:

- ♦ activităţi controlate în comun;
- ♦ active controlate în comun;
- ♦ entităţi controlate în comun.

Primele două forme de asociere nu necesită crearea unei entităţi juridice diferite de cea a antreprenorilor. Spre deosebire de acestea, cea de-a treia presupune crearea unei entităţi juridice ai cărei antreprenori au în acelaşi timp şi calitatea de proprietari. Oricare ar fi formele de asociere în participaţie, doi sau mai mulţi asociaţi sunt legaţi prin intermediul unui acord contractual, în care se stipulează exercitarea de către semnatari a controlului comun.

2.4.2.1. Activităţi controlate în comun

Astfel de activităţi reprezintă cea mai simplă formă de joint-venture ce implică, mai degrabă, folosirea activelor şi a altor resurse ale asociaţilor decât înfiinţarea unei corporaţii, a unui parteneriat sau a altei entităţi care să fie separată de asociaţii înşişi. Pentru realizarea activităţilor supuse unui control comun, fiecare asociat îşi foloseşte activele, suportând propriile cheltuieli şi datorii. Obligaţiile proprii ale fiecărui asociat rezidă din modalitatea de procurare a propriilor resurse.

Aşa cum prevede IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie", activitatea asocierii în participaţie poate fi desfăşurată de către angajaţii asociatului pentru activităţile similare ale acestuia. Acordul contractual prevede, în special, modalitatea prin care vor fi împărţite între asociaţi veniturile obţinute din vânzarea produsului comun, precum şi orice cheltuieli comune făcute de aceştia.

În cazul societăţilor care îşi grupează resursele şi mijloacele pentru fabricarea şi comercializarea în comun a unui produs, fiecăruia dintre aso-

Scanned with OKEN Scanner

ciaţi, în concordanţă cu înţelegerea contractuală, îi va reveni o parte a procesului de fabricaţie. El va suporta, prin urmare, propriile costuri, primind în contrapartidă o parte din venitul înregistrat prin vânzarea bunului respectiv.

În vederea unei mai bune înţelegeri a aspectelor prezentate, considerăm că patru unităţi („A", „B", „C" şi „D") realizează în comun activitatea de transport rutier intern de mărfuri pentru diferiţi beneficiari. Acordul contractual prevede o împărţire a veniturilor şi a cheltuielilor aferente activităţii comune pe cele patru societăţi şi, implicit, a beneficiului, avându-se în vedere următoarele cote: 25% („A"); 23% („B"); 24% („C"); 28% („D"). Cheltuielile efectuate în cursul anului „N" de cele patru întreprinderi, precum şi veniturile obţinute de acestea sunt evidenţiate în tabelul 2.

TABELUL 2

CHELTUIELILE ŞI VENITURILE REALIZATE DE SOCIETĂŢILE CARE DESFĂŞOARĂ O ACTIVITATE ÎN COMUN - mii. lei -

Specificaţii	Societatea			
	„A"	„B"	„C"	„D"
Venituri	100.000.000	50.000.000	80.000.000	30.000.000
Cheltuieli	30.000.000	60.000.000	70.000.000	10.000.000

Din tabelul 2 se constată că veniturile realizate sunt de 260.000.000.000 lei, iar cheltuielile efectuate de 170.000.000.000 lei. Beneficiul brut obţinut din desfăşurarea în comun a activităţii de transport rutier de mărfuri reprezintă 90.000.000.000 lei. Acesta se împarte între cele patru entităţi după cum urmează:

- societatea „A": 90.000.000.000 lei x 25% = 22.500.000.000 lei;
- societatea „B": 90.000.000.000 lei x 23% = 20.700.000.000 lei;
- societatea „C": 90.000.000.000 lei x 24% = 21.600.000.000 lei;
- societatea „D": 90.000.000.000 lei x 28% = 25.200.000.000 lei.

Fiecare dintre întreprinderile menţionate trebuie să evidenţieze, conform contractului încheiat între asociaţi, cheltuielile şi veniturile realizate din activitatea desfăşurată în comun, precum şi alte elemente. În acest scop se folosesc datele din tabelul 3.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 3

PARTAJAREA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A DIFERENŢELOR DINTRE ACESTEA AFERENTE SOCIETĂŢILOR CARE DESFĂŞOARĂ O ACTIVITATE ÎN COMUN

- mii. lei -

Societăţi	Venituri în cursul exerciţiului	Venituri care i se cuvin	Diferenţe col. (2-1)	Cheltuieli în cursul exerciţiului	Cheltuieli care îi revin	Diferenţe col. (5-4)
0	1	2	3	4	5	6
„A"	*100.000.000*	65.000.000[1]	- 35.000.000	*30.000.000*	42.500.000[2]	+ 12.500.000
„B"	*50.000.000*	59.800.000	+ 9.800.000	*60.000.000*	39.100.000	- 20.900.000
„C"	*80.000.000*	62.400.000	- 17.600.000	*70.000.000*	40.800.000	- 29.200.000
„D"	*30.000.000*	72.800.000	+42.800.000	*10.000.000*	47.600.000	+ 37.600.000

Datele cuprinse în tabelul 3 evidenţiază următoarele:

♦ societatea „A" a înregistrat venituri mai mari cu 35.000.000.000 lei şi cheltuieli mai mici cu 12.500.000.000 lei. Unitatea va trebui să diminueze veniturile şi să majoreze cheltuielile cu sumele respective, înregistrând o datorie faţă de celelalte societăţi în valoare de 47.500.000.000 lei (35.000.000.000 lei + 12.500.000.000 lei = 47.500.000.000 lei);

♦ entitatea „B" a realizat venituri mai mici cu 9.800.000.000 lei şi cheltuieli mai mari cu 20.900.000.000 lei. Aceasta va trebui să majoreze veniturile şi să diminueze cheltuielile cu valorile respective, consemnând o creanţă faţă de societatea „A" în sumă de 30.700.000.000 lei (9.800.000.000 lei + + 20.900.000.000 lei = 30.700.000.000 lei);

♦ întreprinderea „C" a obţinut venituri şi a efectuat cheltuieli mai mari cu 17.600.000.000 lei şi, respectiv, 29.200.000.000 lei. Societatea va trebui, aşadar, să diminueze veniturile şi cheltuielile cu sumele respective, reflectând un drept faţă de entitatea „A" în valoare de 11.600.000.000 lei (29.200.000.000 lei – 17.600.000.000 lei = 11.600.000.000 lei);

♦ unitatea „D" a înregistrat venituri şi cheltuieli mai mici în valoare de 42.800.000.000 lei şi, respectiv, 37.600.000.000 lei. Aceasta va trebui, prin urmare, să majoreze veniturile şi cheltuielile cu valorile respective, evi-

[1]Veniturile care se cuvin întreprinderii „A" = veniturile realizate în comun (260.000.000.000 lei) x cota prevăzută în acordul contractual (25%) = ***65.000.000.000 lei***. În mod similar se determină veniturilor cuvenite celorlalte societăţi.

[2]Cheltuielile care revin întreprinderii „A" = cheltuielile efectuate în comun (170.000.000.000 lei) x x cota prevăzută în acordul contractual (25%) = ***42.500.000.000 lei***. Cheltuielile cuvenite societăţilor „B", „C" şi „D" se calculează asemănător.

Scanned with OKEN Scanner

deţiind o creanţă faţă de societatea „A" în sumă de 5.200.000.000 lei (42.800.000.000 lei – 37.600.000.000 lei = 5.200.000.000 lei).

Odată cu constatarea rezultatului final al asocierii în participaţie, fiecare dintre cele patru societăţi trebuie să regularizeze cheltuielile şi veniturile evidenţiate în cursul exerciţiului financiar, aducându-le la valoarea care reiese în urma înţelegerii contractuale, după cum urmează[1]:

a) societatea „A" înregistrează în contabilitatea proprie cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în cursul exerciţiului financiar prin intermediul primelor două articole contabile; cel de-al treilea surprinde operaţiunea de regularizare a acestora odată cu obţinerea rezultatelor finale ale asocierii în participaţie:

6xx „Cheltuieli"	=	%		**30.000.000**
		3xx „Stocuri"		
		4xx „Terţi"		
		5xx „Trezorerie"[2]		
		281 „Amortizare"		
5xx „Trezorerie"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	100.000.000	100.000.000
%	=	%	**47.500.000**	**47.500.000**
6xx „Cheltuieli"		4581„B" „Decontări din operaţii în participaţie-pasiv"	12.500.000	30.700.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"			35.000.000	
		4581„C" „Decontări din operaţii în participaţie-pasiv"		11.600.000
		4581„D" „Decontări din operaţii în participaţie-pasiv"		5.200.000

[1]Toate sumele din articolele contabile sunt exprimate în mii lei.
[2]Trezoreria vizează cu precădere conturile de disponibilităţi.

Scanned with OKEN Scanner

121„A" „Profit şi pierdere"	=	6xx „Cheltuieli"	42.500.000	42.500.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„A" „Profit şi pierdere"	65.000.000	65.000.000

Având în vedere înregistrările contabile anterioare, rezultatul exerciţiului societăţii „A", fără preluarea soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", se prezintă după cum urmează:

D	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE AL SOCIETĂŢII „A"		C
R_d	42.500.000.000	65.000.000.000	R_c
TSD	42.500.000.000	65.000.000.000	TSC
Sf_c	**22.500.000.000**		

b) unitatea „B" evidenţiază în cursul anului cheltuielile şi veniturile prin intermediul primelor două înregistrări contabile; cel de-al treilea articol contabil reflectă operaţiunea de regularizare realizată odată cu obţinerea rezultatelor finale ale asocierii în participaţie:

6xx „Cheltuieli"	=	% 3xx „Stocuri" 4xx „Terţi" 5xx „Trezorerie" 281 „Amortizare"		60.000.000
5xx „Trezorerie"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	50.000.000	50.000.000
4582„A" „Decontări din operaţii în participaţie-activ"	=	% 6xx „Cheltuieli" 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	30.700.000	20.900.000 9.800.000
121„B" „Profit şi pierdere"	=	6xx „Cheltuieli"	39.100.000	39.100.000

Scanned with OKEN Scanner

704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	=	121 „B” „Profit şi pierdere”	59.800.000	59.800.000

Potrivit articolelor contabile întocmite, rezultatul exerciţiului societăţii „B”, fără transferarea asupra contului de profit şi pierdere a soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”, este următorul:

D	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE AL SOCIETĂŢII „B”		C
R_d	39.100.000.000	59.800.000.000	R_c
TSD	39.100.000.000	59.800.000.000	TSC
Sf_c	**20.700.000.000**		

c) întreprinderea „C” înregistrează în contabilitatea individuală cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în cursul exerciţiului financiar cu ajutorul primelor două articole contabile; a treia înregistrare contabilă consemnează operaţiunea de regularizare a acestora efectuată odată cu obţinerea rezultatelor finale ale asocierii în participaţie:

6xx „Cheltuieli”	=	% 3xx „Stocuri” 4xx „Terţi” 5xx „Trezorerie” 281 „Amortizare”		70.000.000
5xx „Trezorerie”	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	80.000.000	80.000.000
% 4582 „A” „Decontări din operaţii în participaţie-activ”	=	6xx „Cheltuieli”	11.600.000	29.200.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”			17.600.000	

Scanned with OKEN Scanner

121„C" „Profit şi pierdere"	=	6xx „Cheltuieli"	40.800.000	40.800.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„C" „Profit şi pierdere"	62.400.000	62.400.000

Ţinând cont de înregistrările contabile anterioare, rezultatul exerciţiului societăţii „C", fără preluarea soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", se prezintă după cum urmează:

D	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE AL SOCIETĂŢII „C"		C
R_d	40.800.000.000	62.400.000.000	R_c
TSD	40.800.000.000	62.400.000.000	TSC
Sf_c	**21.600.000.000**		

d) societatea „D" evidenţiază în cursul anului cheltuielile şi veniturile prin intermediul primelor două înregistrări contabile; cel de-al treilea articol contabil evidenţiază operaţiunea de regularizare realizată odată cu obţinerea rezultatelor finale ale asocierii în participaţie:

6xx „Cheltuieli"	=	% 3xx „Stocuri" 4xx „Terţi" 5xx „Trezorerie" 281 „Amortizare"		**10.000.000**
5xx „Trezorerie"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	30.000.000	30.000.000
% 6xx „Cheltuieli" 4582„A" „Decontări din operaţii în participaţie-activ"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	37.600.000 5.200.000	42.800.000

Scanned with OKEN Scanner

121„D" „Profit şi pierdere"	=	6xx „Cheltuieli"	47.600.000	47.600.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„D" „Profit şi pierdere"	72.800.000	72.800.000

În conformitate cu articolele contabile prezentate, rezultatul exercițiului societății „D", fără transferarea asupra contului de profit şi pierdere a soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", este următorul:

D	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE AL SOCIETĂȚII „D"		C
R_d	47.600.000.000	72.800.000.000	R_c
TSD	47.600.000.000	72.800.000.000	TSC
Sf_c	**25.200.000.000**		

În privința participațiilor proprii în activitățile controlate în comun, un asociat trebuie să recunoască în situațiile financiare individuale şi în situațiile financiare consolidate atât activele pe care le controlează şi datoriile pe care şi le asumă, cât şi cheltuielile care îi revin şi partea care i se cuvine din veniturile obținute prin vânzarea bunurilor sau serviciilor de către asocierea în participație. Ca urmare a recunoaşterii activelor, datoriilor, cheltuielilor şi veniturilor în situațiile financiare individuale ale fiecărui asociat, nu mai sunt necesare ajustări ale acestora în situațiile financiare consolidate pentru cazul în care investitorul trebuie să prezinte şi astfel de situații.

2.4.2.2. Active controlate în comun

Forma de asociere în participație presupune controlul în comun şi, deseori, deținerea în comun de către asociați a unuia sau a mai multor active. Acestea sunt folosite la obținerea de beneficii de către antreprenorii respectivei asocieri în participație, fiecare dintre ei având dreptul la o parte din bunurile produse sau din veniturile care rezultă din serviciile prestate prin folosirea imobilizărilor corporale. Ei suportă, totodată, partea cuvenită din cheltuielile generate de achiziționarea şi utilizarea acestora.

Asocierile în participație nu implică neapărat înființarea unor corpora-

Scanned with OKEN Scanner

ţii, a unui parteneriat sau a altor entităţi separate de asociaţii înşişi, fiecare dintre ei având o cotă din beneficiile economice viitoare corespunzătoare părţii sale din activul controlat în comun. Antreprenorul foloseşte, totodată, activele sale şi are propriile cheltuieli. La acestea se adaugă obligaţiile care derivă din procurarea resurselor proprii.

Activităţile din industria extractivă a petrolului, gazelor naturale sau a minereurilor pot implica active controlate în comun. Astfel, o serie de companii petroliere pot controla şi exploata concomitent o conductă prin care se transportă ţiţei. Ele folosesc acest activ pentru transportul producţiei proprii, contribuind în comun la efectuarea investiţiei respective şi la suportarea cheltuielilor determinate de exploatarea acesteia.

Există şi alte activităţi care pot duce la folosirea în comun a unui activ. Situaţia în care două sau mai multe întreprinderi controlează în mod conjugat terenuri sau imobile, fiecare dintre societăţile respective încasând o anumită cotă din chiriile percepute şi suportând o parte determinată din cheltuieli, reprezintă un astfel de exemplu. Cazul în care mai multe entităţi contribuie la achiziţionarea unor echipamente, utilaje, mijloace de transport ori a altor bunuri de natura imobilizărilor ce necesită, de regulă, importante resurse financiare, şi pe care acestea le vor exploata în comun, semnifică un alt exemplu de active aflat sub control conjugat.

Pentru că activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile sunt deja recunoscute în situaţiile financiare separate ale unui asociat şi, prin urmare, în situaţiile financiare consolidate, nu se cer ajustări sau alte proceduri de consolidare pentru respectarea acestor articole atunci când asociatul prezintă situaţii financiare consolidate[1]. În cazul activelor controlate în comun, fiecare antreprenor recunoaşte, în propriile situaţii financiare, următoarele:

♦ partea lui din activele controlate în comun, clasificate în funcţie de natura acestora; o parte din valoarea de intrarea a unui echipament de extracţie a minereurilor, de exemplu, este recunoscută ca imobilizare corporală;

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 737.

Scanned with OKEN Scanner

♦ orice datorii care au fost asumate, cum ar fi contractele încheiate cu terţii pentru finanţarea părţii proprii din activele controlate în comun;

♦ cota-parte care îi revine din datoriile angajate în comun cu ceilalţi asociaţi pentru exploatarea activului;

♦ orice venit rezultat din vânzarea sau utilizarea părţii lui din producţia asocierii în participaţie, împreună cu partea lui din orice cheltuieli făcute de asocierea în participaţie (amortizarea activului controlat în mod conjugat, cheltuielile cu materiale, cele de întreţinere şi reparaţii etc.);

♦ orice cheltuieli care au fost făcute cu privire la angajarea sa în asocierea în participaţie, cum ar fi cele referitoare la dobânzile de plată aferente creditelor bancare obţinute pentru finanţarea propriei participaţii în active, costurile aferente vânzării părţii din producţia care îi revine asociatului etc.

Tratarea activelor controlate în comun reflectă substanţa şi realitatea economică şi, de obicei, forma juridică a asocierii în participaţie. Înregistrările contabile separate ale asocierii în participaţie pot fi limitate la cheltuielile avute în comun de asociaţi şi care sunt suportate de aceştia, în concordanţă cu părţile care li se cuvin. Este posibil ca pentru asocierile în participaţie să nu se întocmească situaţii financiare, deşi asociaţii pot întocmi conturi de gestiune, astfel încât să poată evalua performanţa asocierii în participaţie[1].

În vederea exemplificării celor menţionate, considerăm că trei societăţi de distribuţie a gazului metan („A", „B" şi „C") au dat în folosinţă, la începutul exerciţiului financiar „N", o conductă pentru transportul acestuia. Imobilizarea corporală, realizată în antrepriză, are valoarea de 60.000.000.000 lei şi o durată normală de utilizare de 20 ani. Conform înţelegerii contractuale, controlul comun al activului s-a stabilit în felul următor: 30% pentru societatea „A", 38% pentru unitatea „B" şi 32% pentru entitatea „C". Aportul efectiv al asociaţilor la realizarea instalaţiei a fost diferit: 15.000.000.000 lei („A"), 22.800.000.000 lei („B") şi 10.200.000.000 lei („C"). Diferenţa de

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie", Editura Economică, Bucureşti, 2002, pp. 737-738.

Scanned with OKEN Scanner

12.000.000.000 lei (60.000.000.000 lei – 48.000.000.000 lei = 12.000.000.000 lei) s-a acoperit dintr-un credit pe termen scurt contractat de întreprinderile „A" (12.000.000.000 lei x 25% = 3.000.000.000 lei) şi „C" (12.000.000.000 lei x 75% = 9.000.000.000 lei). Aceste elemente sunt prezentate în tabelul 4.

TABELUL 4

ELEMENTELE CARACTERISTICE CELOR TREI SOCIETĂŢI CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN - mii lei -

Societăţi	Procentajul de control al activului	Partea proprie de finanţare a activului, conform înţelegerii contractuale[1]	Aport efectiv	Împrumut	
				Valoare	Procent
„A"	30%	18.000.000	15.000.000	3.000.000	25%
„B"	38%	22.800.000	22.800.000	-	-
„C"	32%	19.200.000	10.200.000	9.000.000	75%
TOTAL	**100%**	**60.000.000**	**48.000.000**	**12.000.000**	**100%**

Presupunem, de asemenea, că veniturile realizate în cursul anului „N", prin exploatarea în comun a activului menţionat, sunt de 15.625.000.000 lei, iar cheltuielile de întreţinere şi funcţionare a conductei de gaz de 6.125.000.000 lei. Dobânda aferentă creditului contractat este de 25%, iar pentru calculul amortizării acestei imobilizări corporale se foloseşte metoda liniară. În conformitate cu cele menţionate se evidenţiază:

♦ cheltuielile cu amortizarea anuală a mijlocului fix: 60.000.000.000 lei / 20 ani = 3.000.000.000 lei/an;

♦ cheltuielile cu dobânda aferentă creditului bancar pe termen scurt: 12.000.000.000 lei x 25% = 3.000.000.000 lei.

Luând în considerare aceste aspecte şi având în vedere procentajul de control al fiecărei societăţi asupra activului comun, aşa cum rezultă din înţelegerea contractuală, partajarea veniturilor, cheltuielilor şi a beneficiului între cei trei asociaţi este redată în tabelul 5.

[1] ***Partea proprie de finanţare a activului***, care revine fiecărui asociat, este egală cu produsul dintre valoarea investiţiei realizate în comun (60.000.000.000 lei) şi cota procentuală prevăzută în acordul contractual.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 5

PARTAJAREA VENITURILOR, CHELTUIELILOR ŞI A BENEFICIULUI ÎNTRE SOCIETĂŢILE CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN

- mii lei -

Societăţi (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune			Cheltuieli privind dobânzile (necomune)	Profit col. (1-4)
		Întreţinere / funcţionare	Amortizare	Total		
0	1	2	3	4	5	6
„A" (30%)	4.687.500[1]	1.837.500[2]	900.000[3]	2.737.500	750.000[4]	1.950.000
„B" (38%)	5.937.500	2.327.500	1.140.000	3.467.500	-	2.470.000
„C" (32%)	5.000.000	1.960.000	960.000	2.920.000	2.250.000	2.080.000
TOTAL	15.625.000	6.125.000	3.000.000	9.125.000	3.000.000	6.500.000

Fiecare societate trebuie să preia, potrivit datelor din tabelul 5, partea care i se cuvine atât din datoriile, cheltuielile şi veniturile comune înregistrate, cât şi din profitul sau pierderea realizată. Deşi creditul bancar pe termen scurt contractat de societăţile „A" şi „C" a contribuit la completarea resurselor financiare necesare realizării investiţiei comune, dobânzile aferente împrumutului nu vor fi recunoscute drept cheltuieli comune. Ele sunt înregistrate doar în contabilitatea individuală a celor două unităţi. Partea din beneficiului brut care revine fiecărui asociat se determină, aşadar, ca diferenţă între venituri (col. 1) şi total cheltuieli comune (col. 4), şi nu prin scăderea din venituri (col. 1) a cheltuielilor comune (col. 4) şi a cheltuielilor privind dobânda (col. 5).

Rezultatul final al societăţilor „A" şi „C" nu va fi cel prevăzut în ta-

---

[1]Veniturile care se cuvin întreprinderii „A" = veniturile realizate în comun (15.625.000.000 lei) x x cota prevăzută în acordul contractual (30%) = ***4.687.500.000 lei***. În mod similar se determină veniturilor cuvenite celorlalte entităţi.

[2]Costurile cu întreţinerea şi funcţionarea conductei de gaz care revin societăţii „A" = cheltuielile de întreţinere şi funcţionare aferente activului exploatat în comun (6.125.000.000 lei) x cota prevăzută în acordul contractual (30%) = ***1.837.500.000 lei***. Cheltuielile cuvenite unităţilor „B" şi „C" se calculează în mod asemănător.

[3]Cheltuielile cu amortizarea anuală a imobilizării corporale cuvenite entităţii „A" = cheltuielile cu amortizarea anuală a mijlocului fix controlat în comun (9.000.000.000 lei) x cota prevăzută în acordul contractual (30%) = ***900.000.000 lei***. În mod similar se determină cheltuielile cu amortizarea anuală corespunzătoare întreprinderilor „B" şi „C".

[4]Cheltuielile cu dobânzile aferente creditului bancar care revin unităţii „A" = valoarea împrumutului pe termen scurt contractat de societatea „A" (3.000.000.000 lei) x procentul de dobândă aferent acestuia (25%) = ***750.000.000 lei***. Costurile cu dobânda cuvenite societăţii „C" se calculează asemănător.

Scanned with OKEN Scanner

belul 5, deoarece pentru calculul beneficiului (col. 6) nu s-au luat în considerare cheltuielile cu dobânzile aferente creditului bancar contractat de cei doi asociaţi (col. 5). Admiţând că rezultatele activităţilor individuale ale celor două societăţi, diferite de cele privind activul controlat în comun, nu ar fi relevante, înseamnă că întreprinderea „A" ar obţine doar un profit brut de 1.200.000.000 lei (1.950.000.000 lei – 750.000.000 lei = 1.200.000.000 lei), iar entitatea „C" ar înregistra o pierdere în sumă de 170.000.000 lei (2.080.000.000 lei – 2.250.000.000 lei = – 170.000.000 lei).

Societăţile „A", „B" şi „C" vor înregistra în contabilitate, ca o imobilizare corporală, partea ce le revine din valoarea de intrare a conductei de gaz. Acestea vor calcula, în consecinţă, amortizarea pe durata normală de utilizare a mijlocului fix.

Aspectele menţionate se evidenţiază în contabilitatea celor trei unităţi după cum urmează:

a) unitatea „A" înregistrează partea din valoarea de intrare a conductei controlată conjugat, cheltuielile comune (amortizarea mijlocului fix, cheltuielile de întreţinere şi de reparaţii aferente imobilizării corporale respective) şi cheltuielile necomune (dobânda aferentă creditului bancar contractat pe termen scurt) legate de bunul respectiv, precum şi cota-parte din veniturile care îi revin conform înţelegerii contractuale:

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	%	18.000.000.000	
		512 „Conturi la bănci"		15.000.000.000
		5191 „Credite bancare pe termen scurt"		3.000.000.000
6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	900.000.000	900.000.000
60-65 „Cheltuieli de exploatare"	=	512 „Conturi la bănci"	1.837.500.000	1.837.500.000

Scanned with OKEN Scanner

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	512 „Conturi la bănci”	750.000.000	750.000.000
512 „Conturi la bănci”	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	4.687.500.000	4.687.500.000
121„A” „Profit şi pierdere”	=	%	3.487.500.000	
		60-65 „Cheltuieli de exploatare”		1.837.500.000
		666 „Cheltuieli privind dobânzile”		750.000.000
		6811 ”Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		900.000.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	=	121„A” „Profit şi pierdere”	4.687.500.000	4.687.500.000

După preluarea soldului debitor al conturilor de cheltuieli menţionate şi a soldului creditor al contului 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”, contul de profit şi pierdere al societăţii „A” prezintă următoarea situaţie:

D	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE AL SOCIETĂŢII „A”		C
R_d	1.837.500.000 750.000.000 900.000.000	4.687.500.000	R_c
TSD	3.487.500.000	4.687.500.000	TSC
Sf_c	**1.200.000.000**		

b) societatea „B” consemnează partea care îi revine din valoarea de intrare a instalaţiei controlată conjugat, cheltuielile comune (amortizarea mijlocului fix, cheltuielile de întreţinere şi de reparaţii aferente imobilizării corporale respective), precum şi cota-parte din veniturile distribuite societăţii conform acordului contractual:

Scanned with OKEN Scanner

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	512 „Conturi la bănci"	22.800.000.000	22.800.000.000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	1.140.000.000	1.140.000.000
60-65 „Cheltuieli de exploatare"	=	512 „Conturi la bănci"	2.327.500.000	2.327.500.000
512 „Conturi la bănci"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	5.937.500.000	5.937.500.000
121„B" „Profit şi pierdere"	=	% 60-65 „Cheltuieli de exploatare" 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	3.467.500.000	 2.327.500.000 1.140.000.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„B" „Profit şi pierdere"	5.937.500.000	5.937.500.000

Ca urmare a încorporării veniturilor din exploatare în rezultat şi a închiderii conturilor de cheltuieli prin contul 121 „Profit şi pierdere", situaţia ultimului cont la întreprinderea „B" se prezintă astfel:

D	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE AL SOCIETĂŢII „B"		C
R_d	2.327.500.000 1.140.000.000	5.937.500.000	R_c
TSD	3.467.500.000	5.937.500.000	TSC
Sf_c	**2.470.000.000**		

c) entitatea „C" evidenţiază partea din valoarea de intrare a mijlocu-

Scanned with OKEN Scanner

lui fix controlat conjugat, cheltuielile comune (amortizarea activului corporal, cheltuielile de întreţinere şi de reparaţii aferente imobilizării respective) şi cheltuielile necomune (dobânda aferentă creditului bancar contractat pe termen scurt) legate de bunul respectiv, precum şi cota-parte din veniturile care îi revin potrivit contractului încheiat:

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	% 512 „Conturi la bănci" 519 „Credite bancare pe termen scurt"	19.200.000.000	 10.200.000.000 9.000.000.000
6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	960.000.000	960.000.000
% 60-65 „Cheltuieli de exploatare" 666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	512 „Conturi la bănci"	1.960.000.000 2.250.000.000	4.210.000.000
512 „Conturi la bănci"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	5.000.000.000	5.000.000.000
121„C" „Profit şi pierdere"	=	% 60-65 „Cheltuieli de exploatare" 666 „Cheltuieli privind dobânzile" 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	5.170.000.000	 1.960.000.000 2.250.000.000 960.000.000

Scanned with OKEN Scanner

704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	=	121„C” „Profit şi pierdere”	5.000.000.000	5.000.000.000

După închiderea conturilor de cheltuieli şi a celui de venituri, situaţia contului de rezultate al societăţii „C” este următoarea:

D	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE AL SOCIETĂŢII „C”		C
R_d	1.960.000.000 2.250.000.000 960.000.000	5.000.000.000	R_c
TSD	5.170.000.000	5.000.000.000	TSC
		170.000.000	Sf_d

Nu sunt rare situaţiile în care, în urma controlului în comun al unui activ imobilizat, societăţile comerciale pot obţine venituri inferioare sumelor recunoscute drept cheltuieli comune. Dacă veniturile înregistrate la sfârşitul exerciţiului financiar „N” din exploatarea în comun a activului ar fi de 9.000.000.000 lei, iar cheltuielile comune de 9.125.000.000 lei, rezultatele s-ar concretiza într-o pierdere (tabelul 6).

TABELUL 6

PARTAJAREA VENITURILOR, CHELTUIELILOR ŞI A PIERDERII ÎNTRE SOCIETĂŢILE CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN

- mii lei -

Societăţi (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune			Cheltuieli privind dobânzile (necomune)	Pierdere col. (1-4)
		Întreţinere / funcţionare	Amortizare	Total		
0	1	2	3	4	5	6
„A” (30%)	2.700.000	1.837.500	900.000	2.737.500	750.000	37.500
„B” (38%)	3.420.000	2.327.500	1.140.000	3.467.500	-	47.500
„C” (32%)	2.880.000	1.960.000	960.000	2.920.000	2.250.000	40.000
TOTAL	9.000.000	6.125.000	3.000.000	9.125.000	3.000.000	125.000

Pierderea înregistrată în urma folosirii bunului controlat în comun (125.000.000 lei) se suportă de către cei trei asociaţi proporţional cu procentajul de control al activului stabilit prin contract. Pentru unităţile „A” şi „C”, sumele înscrise în coloana 6 a tabelului 6 nu reprezintă mărimea reală a pier-

Scanned with OKEN Scanner

derii. La acestea trebuie adăugate cheltuielile proprii aferente creditului bancar contractat pentru realizarea investiţiei. Rezultă, aşadar, că pierderea pe care o înregistrează cei doi asociaţi este mult mai mare [*787.500.000* lei pentru prima societate (37.500.000 lei + 750.000.000 lei = 787.500.000 lei) şi, respectiv, *2.290.000.000* lei pentru cea de-a doua unitate (40.000.000 lei + + 2.250.000.000 lei = 2.290.000.000 lei)].

Modalitatea de evidenţiere în contabilitate a acestei situaţii este identică cu cea prezentată în cazul obţinerii de profit, singura diferenţă fiind dată de nivelul mai mare al cheltuielilor comparativ cu veniturile realizate ca urmare a folosirii în comun a respectivei imobilizări corporale.

Dacă cele trei unităţi beneficiază în comun de un credit bancar, atunci dobânzile aferente acestuia sunt recunoscute drept cheltuieli comune. Consecinţa acestui fapt o constituie micşorarea beneficiului brut rezultat din exploatarea activului supus controlului conjugat.

În situaţia în care întreprinderile „A", „B" şi „C" contractează, de exemplu, la începutul anului „N+10" un împrumut pe termen scurt de 4.000.000.000 lei, în vederea modernizării conductei de gaz metan, cheltuielile privind dobânda aferentă acestuia (4.000.000.000 lei x 20% = 800.000.000 lei) vor fi suportate proporţional de către ei trei asociaţi.

Având în vedere aceste aspecte reiese că:

♦ amortizarea cumulată până la data efectuării operaţiilor de modernizare („N+10") = 3.000.000.000 lei/an x 10 ani = 30.000.000.000 lei;

♦ valoarea imobilizării din anul „N+10" = valoarea de intrare a instalaţiei în anul „N" (60.000.000.000 lei) – amortizarea cumulată până în anul „N+9" inclusiv (30.000.000.000 lei) + investiţia făcută pentru modernizarea acesteia (4.000.000.000 lei) = 34.000.000.000 lei;

♦ durata normală de utilizare rămasă = 10 ani;

♦ cheltuielile cu amortizarea anuală a mijlocului fix aferente noii valori a acestuia = 34.000.000.000 lei / 10 ani = 3.400.000.000 lei/an.

Considerând că veniturile realizate în cursul anului prin exploatarea în comun a activului sunt de 12.180.000.000 lei, iar cheltuielile de întreţine-

Scanned with OKEN Scanner

re şi funcţionare legate de conducta de gaz reprezintă 4.790.000.000 lei, partajarea cheltuielilor, veniturilor şi a beneficiului între cei trei antreprenori se prezintă în tabelul 7.

TABELUL 7

PARTAJAREA VENITURILOR, CHELTUIELILOR ŞI A BENEFICIULUI ÎNTRE SOCIETĂŢILE CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN

- mii lei -

Societăţi (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune				Profit col. (1-5)
		Întreţinere / funcţionare	Amortizare	Dobânzi	Total	
0	1	2	3	4	5	6
„A" (30%)	3.654.000	1.437.000	1.020.000	240.000	2.697.000	957.000
„B" (38%)	4.628.400	1.820.200	1.292.000	304.000	3.416.200	1.212.200
„C" (32%)	3.897.600	1.532.800	1.088.000	256.000	2.876.800	1.020.800
TOTAL	**12.180.000**	**4.790.000**	**3.400.000**	**800.000**	**8.990.000**	**3.190.000**

Înregistrările contabile pe care le efectuează, în cazul acesta, societăţile „A", „B" şi „C" sunt similare cu cele prezentate anterior, cu excepţia faptului că dobânzile aferente creditului bancar contractat în comun vor fi evidenţiate ca o cheltuială şi de persoana juridică „B". Partea din beneficiul brut care revine fiecărui asociat se determină ca diferenţă între venituri (col. 1) şi total cheltuieli comune (col. 5).

Întrucât activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile care iau naştere prin utilizarea în comun a instalaţiei sunt înregistrate în conturile individuale ale celor trei societăţi („A", „B" şi „C"), rezultă că nici o ajustare a conturilor nu mai este necesară în cazul consolidării.

2.4.2.3. Entităţi controlate în comun

Entitatea controlată în comun reprezintă o asociere în participaţie care presupune înfiinţarea unei societăţi pe acţiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entităţi în care fiecare asociat deţine o participaţie. Asociaţii sunt „legaţi", în această situaţie, de entitatea controlată prin deţinerea unui anumit număr de drepturi de vot care nu le permite însă exercitarea în mod unilateral a unui control exclusiv.

Întreprinderea astfel înfiinţată funcţionează ca oricare altă unitate, cu excepţia cazului în care se stabileşte, printr-un acord contractual, controlul

Scanned with OKEN Scanner

conjugat asupra activităţii economice a entităţii. Prin urmare, societatea dispune de propriile active, angajează datorii, efectuează cheltuieli şi realizează venituri. Aceasta poate, totodată, să încheie şi să deruleze contracte în nume propriu şi să-şi procure resursele necesare desfăşurării activităţii, fiecare asociat având dreptul la o parte din rezultatele obţinute de unitate.

Situaţia în care două sau mai multe societăţi îşi combină activităţile într-o direcţie de afaceri prin transferarea anumitor active şi datorii într-o unitate controlată în comun este doar un caz de entitate aflată sub control conjugat. O altă situaţie care se întâlneşte frecvent este şi aceea în care o întreprindere realizează investiţii în străinătate şi se asociază cu o altă societate, agenţie sau cu un alt organism public local în vederea desfăşurării activităţii sale în ţara respectivă. Această operaţie duce la formarea unei entităţi separate care este controlată în comun de către întreprinderea străină şi de către cea autohtonă, de guvern sau de alt organism public care a luat parte la asociere.

IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie" remarcă faptul că multe dintre entităţile controlate în mod conjugat sunt similare, ca fond, cu acele asocieri în participaţie care se referă la activităţi sau active controlate în comun. Se poate întâlni situaţia în care un activ controlat în comun, spre exemplu o conductă de petrol, să fie transferat unei unităţi controlate conjugat din motive care privesc, de cele mai multe ori, facilităţile fiscale care s-ar obţine. Se poate vorbi şi de cazul în care asociaţii unui joint-venture contribuie la o societate controlată în comun cu active care vor fi exploatate în mod conjugat. Anumite operaţii controlate în comun implică totuşi crearea unei întreprinderi controlate concomitent de mai mulţi asociaţi care să se ocupe şi de aspectele particulare ale activităţii, cum ar fi proiectare, marketing, desfacere producţie etc.

Activele, datoriile, cheltuielile şi veniturile entităţii controlate în comun sunt contabilizate de către aceasta. Ea întocmeşte şi prezintă situaţii financiare la fel ca alte întreprinderi, în conformitate cu reglementările în vigoare existente în ţările în care aceasta operează. În bilanţul asociaţilor care

Scanned with OKEN Scanner

controlează conjugat această unitate se vor regăsi doar participațiile lor la capitalul întreprinderii respective.

Fiecare asociat al asocierii în participație contribuie, de obicei, cu numerar sau cu alte resurse la entitatea controlată în comun. Aceste contribuții sunt incluse în registrele contabile ale asociatului și recunoscute în situațiile lui financiare separate ca o investiție în entitatea controlată în comun[1].

2.4.3. Reflectarea participațiilor în entitățile aflate sub control comun

Participațiile aflate sub control conjugat pot fi contabilizate fie prin utilizarea metodei integrării proporționale, fie prin cea a punerii în echivalență. Aceste tratamente contabile permise prezintă însă și unele excepții. În situația în care participația a fost achiziționată doar cu scopul de a fi cesionată într-un viitor apropiat, nici una dintre cele două metode nu trebuie aplicată. Asociatul unei asocieri în participație întrerupe folosirea consolidării proporționale sau metoda punerii în echivalență la data la care încetează să mai dețină controlul în comun sau să exercite o influență semnificativă asupra unei entități aflate sub control conjugat.

În aceeași manieră se va proceda și în cazul în care asupra întreprinderii controlate în comun există restricții severe și durabile privind capacitatea acesteia de a transfera fonduri în proprietatea asociatului. Drept urmare, participațiile acestuia sunt recunoscute ca simple plasamente și vor fi contabilizate ca atare. Dacă la o anumită dată o entitate aflată sub control conjugat devine filială a unui asociat, acesta își va contabiliza participațiile în conformitate cu IAS 27 „Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale" aplicând, în consecință, metoda integrării globale.

2.4.3.1. Tratamente contabile

Aplicarea *consolidării proporționale* echivalează cu includerea în bi-

[1]. Standardele Internaționale de Contabilitate, IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație", Editura Economică, București, 2002, p. 739.

Scanned with OKEN Scanner

lanţul consolidat al asociatului a părţii care i se cuvine atât din activele entităţii pe care o controlează în comun, cât şi din datoriile acesteia pentru care este răspunzător. De asemenea, contul de profit şi pierdere consolidat al antreprenorului va cuprinde partea acestuia din veniturile şi cheltuielile societăţii controlate în comun.

În situaţia aplicării *metodei punerii în echivalenţă*, care nu presupune cumularea proporţională a posturilor entităţii controlate în comun cu posturile societăţii dominante, se are în vedere doar o reevaluare a participaţiei deţinute în funcţie de evoluţia capitalului propriu al asocierii în participaţie, începând cu data achiziţiei acesteia[1]. Folosirea acestei metode alternative este susţinută de cei care consideră că nu este adecvat să se combine articolele controlate exclusiv cu cele controlate în comun, întrucât asupra celor din urmă nu se exercită primul tip de control, ci doar o influenţă semnificativă.

Deoarece adoptarea metodei integrării proporţionale reflectă mai bine realitatea economică a participaţiilor unui asociat într-o entitate controlată în comun, norma internaţională IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie" recomandă folosirea acesteia în detrimentul metodei punerii în echivalenţă. Ultima metodă este totuşi permisă ca tratament contabil alternativ atunci când se raportează active într-o entitate controlată în comun.

Ca şi în situaţia integrării globale, efectele tranzacţiilor interne desfăşurate între antreprenor şi entitatea controlată în comun trebuie să fie eliminate, singura diferenţă constând în faptul că eliminarea se face în raport cu partea antreprenorilor în operaţiunea în cauză. Astfel, profiturile interne incluse în elementele ale uneia sau ale celeilalte întreprinderi vor fi eliminate în concordanţă cu partea care revine asociatului. De asemenea, pierderile interne nu vor mai trebui eliminate dacă acestea sunt definitive, urmând însă a se elimina cele rezultate ca urmare a utilizării unor preţuri de transfer care nu se află în concordanţă cu valoarea de piaţă.

---

[1]Liliana Malciu, Contabilitate aprofundată, Editura Economică, Bucureşti, 2000, p. 119.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.3.2. Prezentarea informațiilor și alte elemente

În *situațiile financiare consolidate* asociatul trebuie să raporteze propriile participații într-o entitate controlată în comun. Această raportare este importantă pentru reflectarea realității economice a aranjamentului încheiat cu ceilalți parteneri. Un asociat își controlează, într-o astfel de entitate, propria parte din beneficiile economice viitoare prin partea lui în activele și datoriile acesteia.

Așa cum prevede IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație", realitatea economică este reflectată în situațiile financiare consolidate ale asociatului în cazul în care acesta își raportează propriile interese în activele, datoriile, cheltuielile și veniturile entității controlate în comun. Această raportare se poate face de către asociat în două moduri, și anume:

a) prin combinarea rând cu rând a părții care îi revine din activele, datoriile, cheltuielile și veniturile entității controlate cu articole similare din propriile situații financiare consolidate. Asociatul poate astfel combina partea lui din imobilizările corporale ale entității controlate în comun cu aceleași elemente ale grupului consolidat etc.;

b) prin includerea de rânduri separate în propriile situații financiare corespunzătoare părții lui din activele, datoriile, cheltuielile și veniturile entității controlate în comun. Asociatul poate prezenta separat, de exemplu, partea care i se cuvine din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, ca parte din imobilizările corporale ale grupului consolidat etc.

Cele două forme de raportare constau în evidențierea valorilor identice ale venitului net și în fiecare clasificare majoră a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Indiferent de formatul adoptat, nu este corect să se compenseze unele active sau datorii prin scăderea altor obligații ori active sau să se compenseze un venit ori o cheltuială prin diminuarea altei cheltuieli ori a altui venit, cu excepția situației în care există un drept legal de compensare și compensarea reprezintă confirmarea rezultatelor exploatării ac-

Scanned with OKEN Scanner

tivului sau decontarea datoriei[1].

Asociatul într-o asociere în participaţie trebuie să prezinte, separat de valoarea altor datorii, orice datorii contractate cu privire la participaţiile sale în asociere, precum şi partea lui din datoriile care au fost realizate în comun cu ceilalţi asociaţi. Trebuie, de asemenea, redată şi partea antreprenorului în datoriile asocierilor în participaţie faţă de care este eventual răspunzător, precum şi acele obligaţii ce apar datorită faptului că asociatul este responsabil pentru datoriile altor asociaţi.

Separat de alte obligaţii, asociatul trebuie să evidenţieze orice angajamente de capital care au fost luate în legătură cu participarea sa în asociere, partea lui din aceste angajamente care a fost contractată în comun cu alţi asociaţi, precum şi partea acestuia din angajamentele de capital ale asocierii însăşi. Totodată, antreprenorul trebuie să furnizeze o listă şi o descriere a participaţiilor sale în entităţile controlate în comun considerate semnificative, precum şi proporţia participaţiei deţinute în aceste entităţi. Asociatul trebuie să prezinte, pentru aceste entităţi, valorile totale ale părţii sale în fiecare dintre activele curente, activele imobilizate, datoriile curente, datoriile pe termen lung, veniturile şi cheltuielile asocierii în participaţie[2].

IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie" nu indică o preferinţă asupra modului de contabilizare a acestui tip de participaţie în situaţiile financiare separate ale antreprenorilor. Din punct de vedere practic, participaţiile în entităţile controlate în comun sunt înregistrate în bilanţul acestora fie la costul lor complet de revenire, fie puse în echivalenţă, dacă legea permite acest lucru. De asemenea, pentru un asociat care nu întocmeşte situaţii financiare consolidate, întrucât nu are filiale, este adecvat ca el să furnizeze aceleaşi informaţii despre participaţiile sale ca şi asociaţii care emit situaţii financiare consolidate.

---

[1]. *. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 31 „Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 740.

[2]Ibidem, p. 744.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

DELIMITAREA FRONTIERELOR ANSAMBLULUI CONSOLIDAT ŞI DIFERENŢA DIN PRIMA CONSOLIDARE

În vederea întocmirii situaţiilor financiare consolidate este necesară identificarea societăţilor ce vor forma ansamblul consolidat. Acest lucru nu este posibil fără a se cunoaşte *tipurile de legături* care se pot manifesta între diversele entităţi şi întreprinderea consolidantă. Odată ce acestea au fost stabilite urmează a se determina *măsura*[1] în care societatea-mamă controlează unităţile dependente şi, pe baza acesteia, *tipul de control* exercitat de entitatea dominantă. Deşi cunoaşterea acestui ultim element ar trebui să fie suficientă pentru delimitarea frontierelor ansamblului consolidat, există însă şi situaţii în care anumite societăţi trebuie sau pot fi excluse din perimetrul de consolidare.

3.1. Tipuri de legături care se pot manifesta între societăţi

Legăturile care apar între diverse societăţi pot îmbrăca forme diferite, în funcţie de deţinerile de acţiuni sau de interesele acestor entităţi. Se pot deosebi, în acest sens, următoarele tipuri de legături: directe, indirecte, reciproce, triunghiulare, circulare, arborescente şi în comun. În fapt, există doar trei tipuri de legături (directe, indirecte şi reciproce), celelalte fiind doar combinaţii ale acestora în funcţie de poziţia pe care o au întreprinderile unele faţă de altele.

Numai în cazul legăturii directe o societate deţine titlurile altei unităţi.

[1] ***Măsura*** în care o întreprindere controlează alte societăţi se referă la procentajul de control deţinut de aceasta în entităţile dependente.

Scanned with OKEN Scanner

În celelalte situații legătura se manifestă doar prin intermediul entităților interpuse.

3.1.1. Legătura directă

O astfel de legătură apare atunci când o întreprindere deține acțiuni la una sau la mai multe societăți. Diagrama corespunzătoare acestui tip de legătură este următoarea:

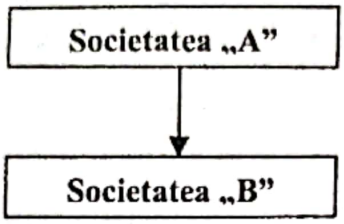


Fig. 1. Legătura directă dintre două societăți

Legătura de dependență directă este totală atunci când societatea „A” deține în întregime drepturile de vot sau desemnează totalitatea membrilor consiliului de administrație al societății „B”. Dacă prima entitate posedă doar o parte din drepturile de vot ori numește numai o parte din membrii consiliului de administrație al întreprinderii „B”, atunci dependența directă este doar parțială.

3.1.2. Legătura indirectă

Acest tip de legătură se înregistrează atunci când societatea „A” deține participații la entitatea „B” („A” are cu aceasta o legătură directă), iar „B” posedă titluri ale întreprinderii „C” (legătura care se manifestă între cele două unități este tot de tip direct). Schematic, legătura indirectă se prezintă astfel:

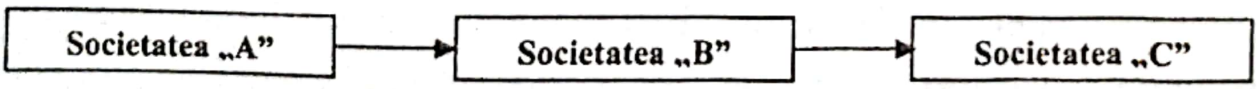


Fig. 2. Legătura indirectă dintre societăți

Întrucât societatea „A” are o legătură directă cu unitatea „B”, iar între aceasta din urmă și entitatea „C” se manifestă același tip de legătură, se poate afirma că prima întreprindere are o legătură indirectă, prin intermediul persoanei juridice „B”, cu societatea „C”.

Scanned with OKEN Scanner

3.1.3. Legătura reciprocă

Dacă societatea „A" are participaţii la unitatea „B" care, la rândul ei, deţine titluri ale primei întreprinderi, atunci între cele două entităţi există o legătură reciprocă. Acest tip de legătură este ilustrat în fig. 3.

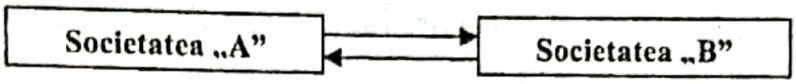


Fig. 3. Legătura reciprocă dintre două societăţi

Conform art. 103 alin (1) din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, o societate nu poate dobândi propriile sale acţiuni, fie direct, fie prin persoane care acţionează în nume propriu, dar pe seama acestei societăţi, în afară de cazul în care adunarea generală extraordinară a acţionarilor hotărăşte astfel. Autorizând dobândirea, aceasta va stabili, în principal, modalităţile de dobândire, numărul maxim de acţiuni ce urmează a fi dobândite, contravaloarea lor minimă şi maximă şi perioada efectuării operaţiunii, care nu va putea însă depăşi 18 luni de la data publicării hotărârii adunării generale în Monitorul Oficial al României.

Valoarea acţiunilor proprii, dobândite de societate, inclusiv a celor aflate în portofoliul său, nu poate depăşi 10% din capitalul social subscris, putându-se dobândi numai acţiuni integral liberate şi numai în cazul în care capitalul social subscris este integral vărsat. Plata acţiunilor astfel dobândite se va face numai din beneficiile distribuibile şi din rezervele disponibile ale societăţii, cu excepţia rezervelor legale, înscrise în ultimul bilanţ contabil aprobat. Dacă acţiunile dobândite sunt contabilizate în activul bilanţului, se va înscrie, în pasiv, o rezervă indisponibilă de aceeaşi valoare, care va fi menţinută până la cesiunea sau la anularea acestor acţiuni. Totodată, pe durata posesiei lor de către societate, pentru aceste acţiuni nu se distribuie dividende, iar dreptul lor de vot este suspendat[1].

De asemenea, în raportul de gestiune care însoţeşte bilanţul contabil se vor arăta: motivele care au determinat dobândirea de acţiuni proprii, numărul, valoarea nominală, contravaloarea acţiunilor dobândite şi fracţiunea

[1]. Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 33/29.01.1998.

Scanned with OKEN Scanner

de capital social pe care ele o reprezintă. Acțiunile proprii dobândite cu încălcarea dispozițiilor articolului 103 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, vor fi înstrăinate în termen de cel mult un an de la data subscrierii lor, în modul stabilit de adunarea generală extraordinară. Cele neînstrăinate în acest termen vor fi anulate, societatea fiind obligată să reducă corespunzător capitalul social.

3.1.4. Legătura triunghiulară

Acest tip de legătură reprezintă o combinare a legăturii directe și a celei indirecte. Schema legăturii triunghiulare este următoarea:

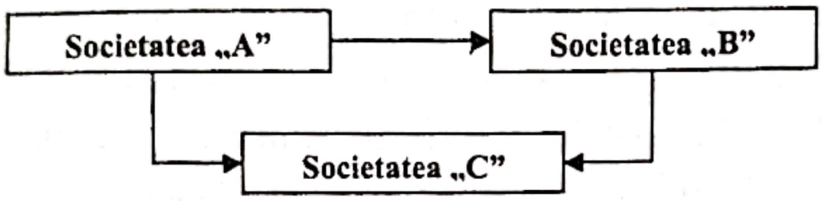


Fig. 4. Legătura triunghiulară dintre societăți

Din fig. 4 se observă că societatea „A" are cu entitatea „C" atât o legătură directă, cât și una indirectă prin intermediul întreprinderii „B".

3.1.5. Legătura circulară

O astfel de legătură reprezintă, de fapt, o particularizare a celei reciproce în care, între două entități, se interpun una sau mai multe societăți. În cazul în care există o singură întreprindere intermediară, diagrama corespunzătoare acestei situații arată în felul următor:

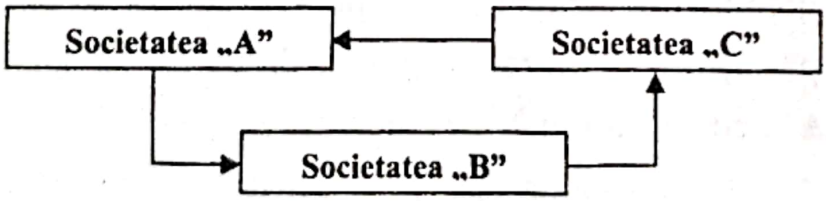


Fig. 5. Legătura circulară dintre societăți

Din fig. 5 rezultă că societatea „A" are o legătură directă cu entitatea „B" care, la rândul ei, posedă o legătură directă cu unitatea „C". Între „A" și „C" se manifestă, în consecință, atât o legătură indirectă, cât și una directă, motiv pentru care se poate afirma că între cele două entități se realizează o legătură reciprocă prin intermediul societății „B".

Scanned with OKEN Scanner

Dacă între două societăți („A_1”) și („A_n”) există o legătură reciprocă, iar între acestea se interpun două sau mai multe întreprinderi, atunci se poate vorbi despre formarea unei legături circulare:

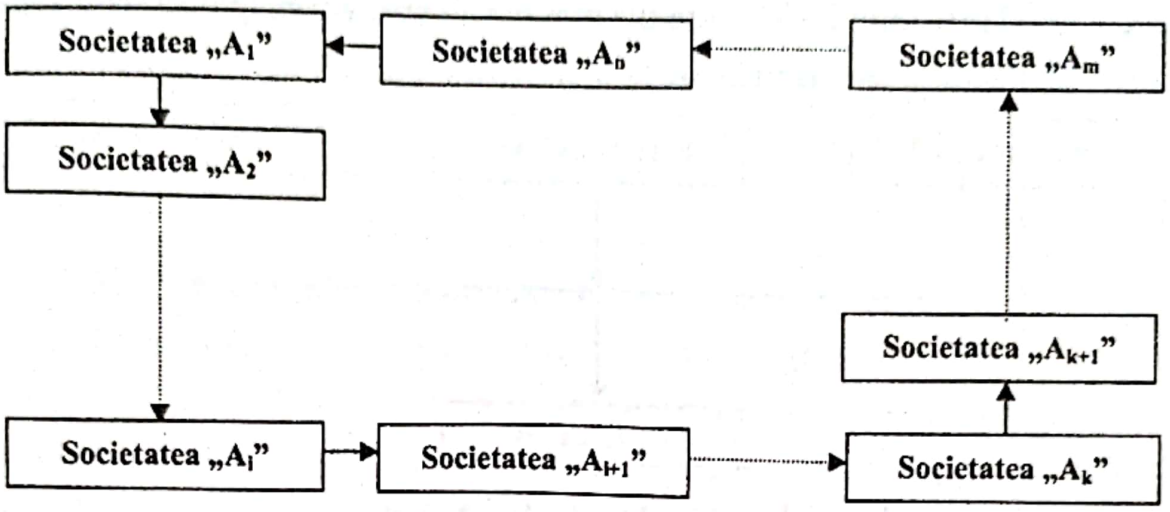


Fig. 6. Legătura circulară dintre mai multe societăți

3.1.6. Legătura arborescentă

Legătura arborescentă constă în combinarea legăturilor directe corespunzătoare primului nivel cu cele indirecte de pe nivelurile următoare. Societatea „A”, de exemplu, deține participații în entitățile „B”, „C” și „D”. Întreprinderea „B” are acțiuni la unitățile „E” și „F”, entitatea „C” deține titluri ale întreprinderilor „G” și „H”, iar unitatea „D” are participații la entitățile „I” și „J”. Tipul de legătură menționat se prezintă în fig. 7.

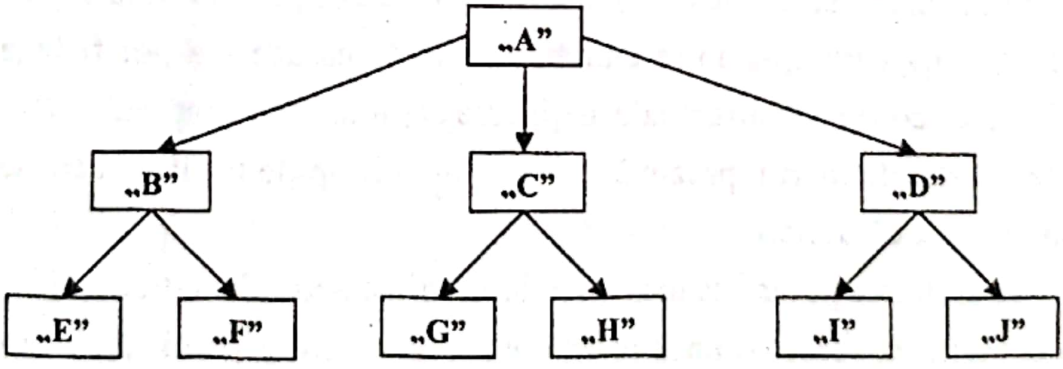


Fig. 7. Legătura arborescentă dintre societăți

Din fig. 7 reiese că societatea „A” are o legătură directă cu întreprinderile de pe primul nivel („B”, „C” și „D”) și una indirectă, prin intermediul primelor trei entități, cu cele de pe nivelul al doilea („E”, ... , „J”).

Scanned with OKEN Scanner

3.1.7. Legătura în comun

În situaţia în care două sau mai multe întreprinderi au legături de tip direct cu o altă societate, înseamnă că asupra ultimei entităţi se stabileşte din partea celorlalte unităţi o legătură în comun. Diagrama corespunzătoare acestui gen de legătură este următoarea:

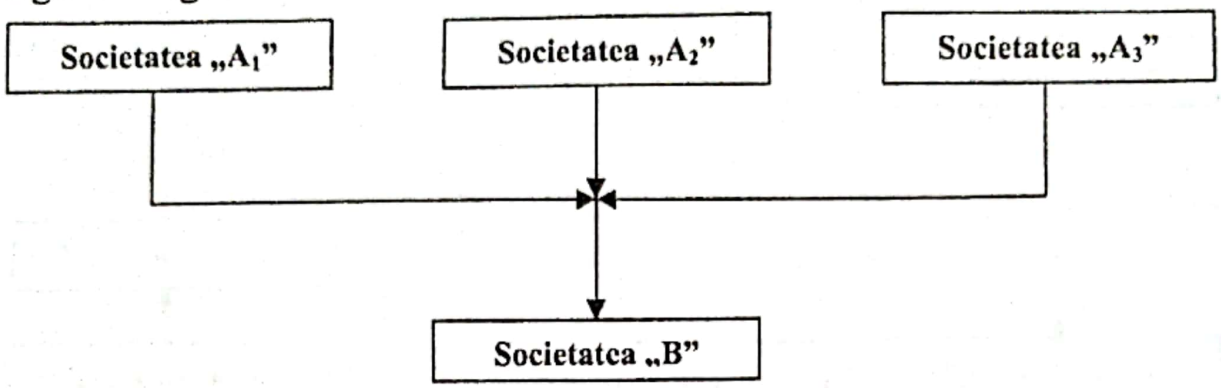


Fig. 8. Legătura în comun dintre societăţi

Caracteristic legăturii în comun este faptul că nici una dintre cele trei societăţi („A_1”, „A_2” sau „A_3”) nu poate exercita asupra unităţii „B” o autoritate unilaterală, ci doar una colegială.

3.2. Procentajul de control şi procentajul de interes

Formarea unui ansamblu consolidat rezultă din analiza tipurilor de control pe care societatea-mamă le poate exercita asupra întreprinderilor dominate. Indiferent de forma pe care o îmbracă tipul de control (exclusiv, comun sau influenţă semnificativă), acesta se bazează pe stabilirea legăturilor de dependenţă care apar între entităţi. Cu toate că acestea pot fi legate şi prin diverse acorduri contractuale, deţinerea acţiunilor cu drept de vot şi consecinţa acestei deţineri reprezintă cel mai întâlnit tip de legătură care se stabileşte între două unităţi.

Exercitarea puterii ca urmare a deţinerii de acţiuni cu drept de vot implică necesitatea folosirii unui instrument care să fie capabil să o măsoare. Măsura puterii este dată de către *procentajul de control*. Aprecierea acesteia nu trebuie însă confundată cu dependenţa financiară care rezultă din deţinerea unei fracţiuni din capitalul unei societăţi. Această dependenţă este relevată de un alt instrument, şi anume de *procentajul de interes*.

Scanned with OKEN Scanner

Procentajul de control reprezintă cota-parte din drepturile de vot deţinute, direct sau indirect, de societatea dominantă în fiecare din entităţile grupului. Pentru subfiliale, lanţul de control se rupe în momentul în care nu se mai realizează controlul exclusiv. Spre deosebire de acesta, *procentajul de interes* reflectă cota-parte deţinută de întreprinderea consolidantă în fiecare dintre unităţile grupului în legătură cu distribuirea capitalului propriu al acestora.

3.2.1. Calculul procentajului de control

Un element principal al operaţiunilor de consolidare îl reprezintă procentajul de control deţinut de o societate. În acord cu acesta se va întocmi lista întreprinderilor reţinute în perimetrul de consolidare şi se va stabili *metoda de consolidare* pentru fiecare dintre entităţile controlate.

Procentajul de control se exprimă în procente din drepturile de vot deţinute de societatea-mamă în alte întreprinderi, determinând deci o relaţie de putere. Se calculează prin însumarea drepturilor de vot deţinute, direct sau indirect, de către unitatea consolidantă în fiecare dintre entităţile supuse procesului de consolidare.

În vederea calculării procentajului de control trebuie să se ţină seama de numărul drepturilor de vot şi nu de numărul titlurilor deţinute, datorită faptului că acţiunile pot avea drept de vot simplu sau multiplu, ori pot fi cu dividend prioritar, adică private de dreptul de vot.

Relaţia de calcul a *procentajului de control deţinut direct* de o societate la o altă unitate este următoarea:

$$PC = \frac{\sum n_i \times d_i}{\sum N_i \times D_i}, \qquad (1)$$

în care:

PC reprezintă procentajul de control;

n_i - numărul de acţiuni deţinute cu un anumit drept de vot;

d_i - dreptul de vot aferent acţiunilor deţinute;

N_i - numărul de acţiuni, cu un anumit drept de vot, ale societăţii la care se deţin participaţii;

Scanned with OKEN Scanner

D_I - drepturile de vot aferente acţiunilor entităţii controlate.

Pentru a ilustra diferenţele care pot să apară între numărul de acţiuni deţinute şi drepturile de vot pe care acestea le conferă, presupunem că societatea dominantă „SM" a contribuit la constituirea capitalului întreprinderii „A" şi posedă 60% din numărul de acţiuni ale acesteia. Din titlurile deţinute de „SM", 20% au drept de vot dublu, 50% au drept de vot simplu, iar 30% sunt cu dividend prioritar. Capitalul unităţii „A" este împărţit în acţiuni cu următoarele drepturi de vot: 30% cu drept de vot dublu, 40% cu drept de vot simplu, iar 30% sunt cu dividend prioritar.

Introducând aceste date în relaţia (1) rezultă că procentajul de control al entităţii consolidante este doar de 54%, deşi întreprinderea-mamă deţine 60% din numărul de acţiuni ale societăţii „A":

$$PC = \frac{20\% \times 60\% \times 2 + 50\% \times 60\% \times 1 + 30\% \times 60\% \times 0}{30\% \times 2 + 40\% \times 1 + 30\% \times 0} = \frac{24\% + 30\%}{100\%} = 54\%.$$

Calculul procentajului de control constă, aşadar, în reperarea procentului drepturilor de vot ataşate fiecărei participaţii şi apoi în examinarea tipurilor de legături care se stabilesc între societatea-mamă şi unităţile controlate. În cazul existenţei *numai* a unor legături directe între acestea, procentajul de control va fi egal cu ponderea arcului orientat ce leagă aceste entităţi. Situaţia se complică atunci când între societăţile controlate şi întreprinderea care consolidează există şi legături indirecte, eventual prin mai multe unităţi intermediare, sau dependenţe de altă natură.

Stabilirea procentajului de control deţinut indirect de către societatea-mamă („SM") presupune, în primul rând, cunoaşterea modalităţilor de a ajunge de la aceasta la entitatea dominată („B"). În acest scop este suficient să determinăm numărul arcelor orientate (săgeţilor) care intră în nodul dorit („B").

Odată stabilit numărul de drumuri posibile, trebuie să se verifice dacă arcele care compun drumul (mai puţin arcul care intră în nodul vizat) au *o pondere strict mai mare de 40%* . Acest lucru ar asigura exercitarea de către unitatea consolidantă („SM") a unui *control exclusiv de fapt* asupra enti-

Scanned with OKEN Scanner

tăţii în cauză, situaţie care ar echivala cu posibilitatea continuării drumului spre întreprinderea vizată. Dacă acest lucru nu se întâmplă, înseamnă că drumul ales nu este viabil, nepermiţând ajungerea la nodul dorit.

În cazul în care ponderea arcelor până la societatea aflată înaintea celei la care vrem să ajungem este strict mai mare de 40%, procentajul de control pe care îl va deţine întreprinderea-mamă la unitatea „B" va fi egal cu cel deţinut de entitatea precedentă („A") la societatea la care dorim să facem calculul acestui procentaj („B").

Din cele prezentate reiese că un rol important în determinarea procentajului de control îl au legăturile existente între entitatea care consolidează şi societăţile componente ale grupului. În vederea unei mai bune înţelegeri a acestor aspecte, considerăm următoarele situaţii:

1) *legătura dintre societatea-mamă şi alte unităţi este directă.* Organigrama grupului, în care „SM" este entitate dominantă, este prezentată în fig. 9.

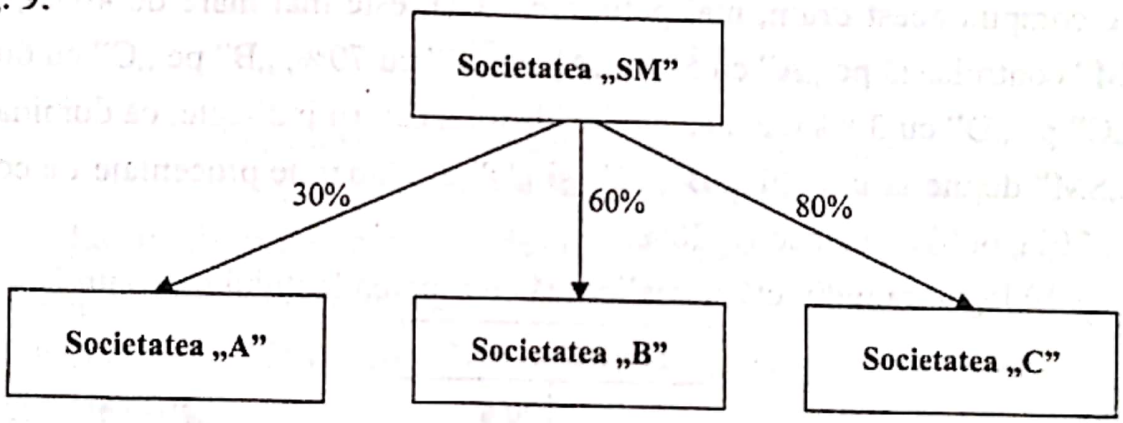


Fig. 9. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii directe

Din fig. 9 rezultă că între entităţile controlate („A", „B" şi „C") şi întreprinderea dominantă („SM") există numai legături de tip direct, iar procentajul de control al acesteia din urmă în fiecare dintre cele trei este de 30%, 60% şi, respectiv, 80%.

2) *legătura între societatea-mamă şi alte unităţi este indirectă.* Organigrama grupului, în care „SM" este entitate consolidantă, vizează două situaţii:

a) legătura indirectă se realizează fără ruperea lanţului de control:

Scanned with OKEN Scanner

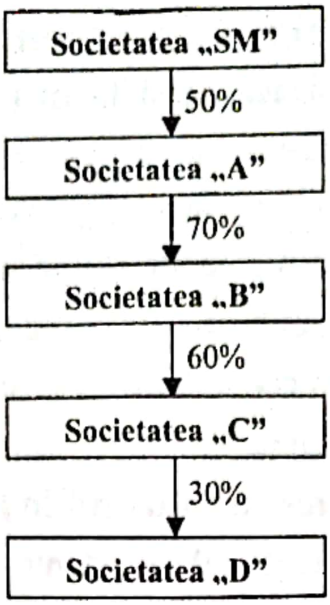


Fig. 10. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii indirecte fără ruperea lanţului de control

Datorită faptului că de la societatea „SM” la întreprinderea „D” lanţul de control nu se rupe (procentajul de control pe fiecare din segmentele care compun acest drum, mai puţin arcul CD, este mai mare de 40%), iar „SM” controlează pe „A” cu 50%, „A” pe „B” cu 70%, „B” pe „C” cu 60% şi „C” pe „D” cu 30% rezultă, sub incidenţa legăturii indirecte, că dominanta „SM” deţine la unităţile „B”, „C” şi „D” următoarele procentaje de control: 70%, 60% şi, respectiv, 30%.

b) legătura indirectă se realizează cu ruperea lanţului de control:

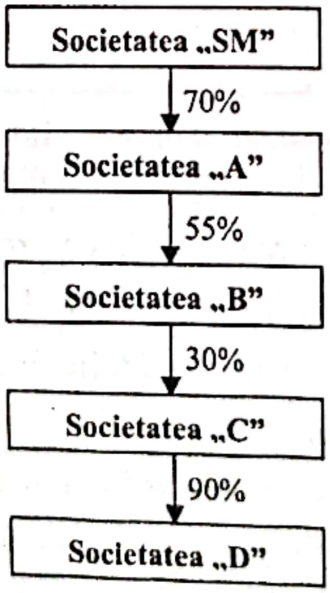


Fig. 11. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii indirecte cu ruperea lanţului de control

Scanned with OKEN Scanner

Din fig. 11 reiese că de la entitatea „SM" la unitatea „D" lanțul de control se rupe la întreprinderea „C" ($PC_{„B" \text{ în } „C"} = 30\%$). Drept urmare, dominanta „SM" are față de entitatea „D" un procentaj de control egal cu zero. S-a ajuns la acest rezultat deoarece societatea-mamă nu reușește să dețină indirect în unitatea „C" mai mult de 40% din drepturile de vot ale acesteia. Entitatea consolidantă înregistrează totuși următoarele procentaje de control: 70% asupra lui „A" (direct), 55% în „B" (indirect, prin intermediul întreprinderii „A") și, respectiv, 30% asupra lui „C" (indirect, prin societățile „A" și „B").

3) *legătura dintre societatea-mamă și o altă unitate este reciprocă.* Organigrama grupului, în care „SM" este entitate dominantă, este următoarea:

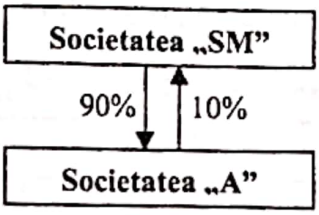


Fig. 12. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii reciproce

La stabilirea procentajului de control, în cazul unei legături reciproce cu întreprinderea-mamă, nu se iau în calcul titlurile acesteia deținute de entitatea dominată (10%). Unitatea „SM" deține deci în „A" un procentaj de control de 90%.

4) *legătura între societatea-mamă și alte unități este triunghiulară.* Organigrama grupului, în care „SM" este entitate consolidantă, este redată în fig. 13.

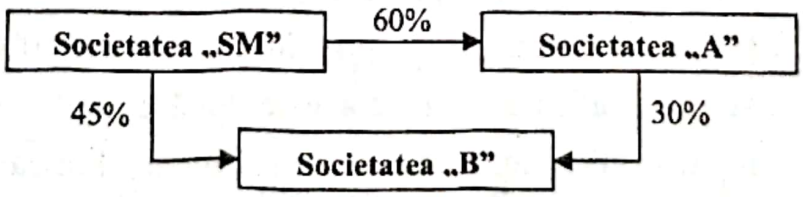


Fig. 13. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii triunghiulare

Diagrama prezentată evidențiază faptul că „SM" deține la întreprinde-

Scanned with OKEN Scanner

rea „A", în mod direct, 60% din drepturile de vot ale acesteia, iar la societatea „B", în mod indirect, prin intermediul lui „A", doar 30%. Având în vedere că entitatea consolidantă are şi deţineri directe la unitatea „B" (participaţii de 45%), reiese că ultima societate va fi controlată de către „SM" în proporţie de 75%. În situaţia în care drepturile de vot ale dominantei „SM" în întreprinderea „A" ar fi fost mai mici sau egale cu 40%, lanţul de control s-ar fi rupt, iar legătura indirectă cu societatea „B" nu s-ar mai fi realizat. În acest caz societatea-mamă ar fi avut la această entitate doar 45% din drepturile de vot.

5) *legătura dintre societatea-mamă şi alte unităţi este circulară.* Organigrama grupului, în care „SM" este entitate dominantă, vizează mai multe aspecte, cum ar fi:

a) legătura circulară priveşte doar o întreprindere intermediară:

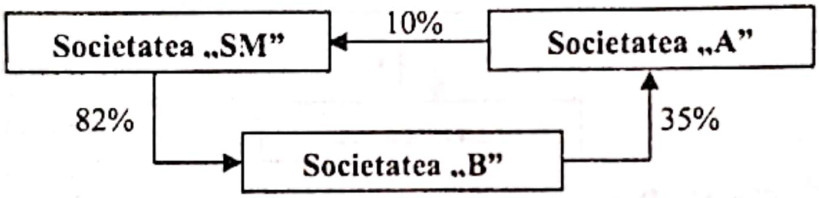


Fig. 14. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii circulare cu o societate intermediară

Legătura circulară care se stabileşte în acest caz vizează doar întreprinderea intermediară „B". Se observă, totodată, că societatea consolidantă „SM" deţine în mod direct în unitatea „B" 82% din drepturile de vot ale acesteia. Entitatea „B" are, la rândul ei, o legătură directă cu întreprinderea „A", la care posedă un procentaj de control de 35%. Societatea dominantă „SM" se va găsi deci cu „A" într-o relaţie indirectă şi o va controla în proporţie de 35% prin intermediul entităţii „B".

Deoarece şi întreprinderea „A" deţine, în mod direct, 10% din titlurile consolidantei, se poate afirma că între aceste două entităţi se realizează, prin intermediul unităţii „B", o legătură reciprocă. În cazul în care drepturile de vot deţinute de „SM" în „B" ar fi fost mai mici sau egale cu 40%, lanţul de control s-ar fi rupt şi procentajul de control al dominantei în societatea „A" ar fi fost egal cu zero.

Scanned with OKEN Scanner

b) legătura circulară priveşte două întreprinderi intermediare:

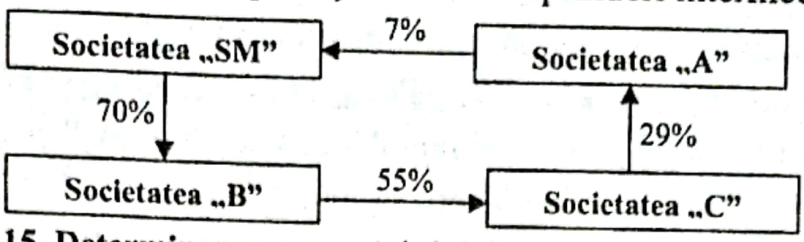


Fig. 15. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii circulare cu două societăţi intermediare

Se observă din fig. 15 că dominanta „SM” controlează în mod direct întreprinderea „B” în proporţie de 70%. Aceasta din urmă posedă 55% din drepturile de vot ale societăţii „C” care, la rândul ei, deţine participaţii la „A” într-un procent de 29%. Societatea dominantă se va găsi, prin urmare, într-o relaţie indirectă cu societatea „A”, deţinând 29% din drepturile de vot ale acesteia. Deoarece şi întreprinderea „A” deţine în mod direct 7% din titlurile entităţii „SM”, se poate afirma că între acestea se realizează o legătură reciprocă prin intermediul unităţilor „B” şi „C”.

În situaţia în care drepturile de vot deţinute de societatea consolidantă în întreprinderea „B”, pe de o parte, sau de către „B” în entitatea „C”, pe de altă parte, ar fi fost mai mici sau egale cu 40%, lanţul de control s-ar fi rupt, iar legătura indirectă cu entitatea „A” nu s-ar mai fi realizat.

Mai mult decât atât. Dacă lanţul de control s-ar rupe la unitatea „B”, dominanta ar înregistra următoarele rezultate: $PC_{„C”} = PC_{„A”} = 0\%$.

6) *legătura între societatea-mamă şi alte unităţi este arborescentă.* Organigrama grupului, în care „SM” este entitate consolidantă, este următoarea:

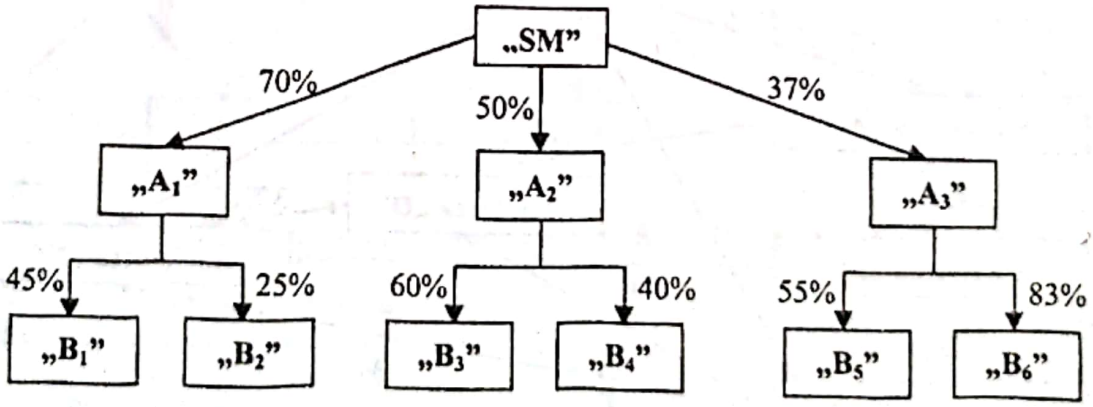


Fig. 16. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii arborescente dintre societăţi

Scanned with OKEN Scanner

Dominanta „SM" are, potrivit acestei diagrame, legături directe cu întreprinderile „A_1", „A_2" şi „A_3", înregistrând faţă de acestea următoarele procentaje de control: $PC_{„A1"} = 70\%$; $PC_{„A2"} = 50\%$; $PC_{„A3"} = 37\%$. Având în vedere aceste rezultate, precum şi faptul că societăţile „A_1" şi „A_2" deţin în mod direct, la rândul lor, participaţii la unităţile „B_1" şi „B_2", respectiv la „B_3" şi „B_4", reiese că entitatea consolidantă va avea la ultimele patru întreprinderi, în mod indirect, următoarele procentaje: $PC_{„B1"} = 45\%$; $PC_{„B2"} = 25\%$; $PC_{„B3"} = 60\%$; $PC_{„B4"} = 40\%$.

Nu la fel stau lucrurile şi în ceea ce priveşte relaţia dintre dominanta „SM" şi societăţile „B_5" şi „B_6". Datorită faptului că lanţul de control se rupe la unitatea „A_3" ($PC_{„A3"} = 37\% < 40\%$), controlul indirect al entităţilor de pe următorul nivel nu mai este posibil chiar şi în situaţia în care întreprinderile „B_5" şi „B_6" sunt controlate de „A_3" în proporţie de 55% şi, respectiv, 83%. Rezultă deci că „SM" are în „B_5" şi „B_6" un procentaj de control egal cu zero.

Concluzia care se desprinde din cele menţionate se referă la faptul că determinarea procentajului de control nu ridică probleme deosebite în situaţia existenţei între societatea-mamă şi alte entităţi a unor legături de tipul celor prezentate. Să analizăm însă şi cazul în care organigrama unui grup este complexă, aşa cum rezultă din următoarele exemple:

a) legăturile care se stabilesc între societatea-mamă „SM" şi entităţile „A", „B", „C", „D" şi „E" se prezintă ca în fig. 17.

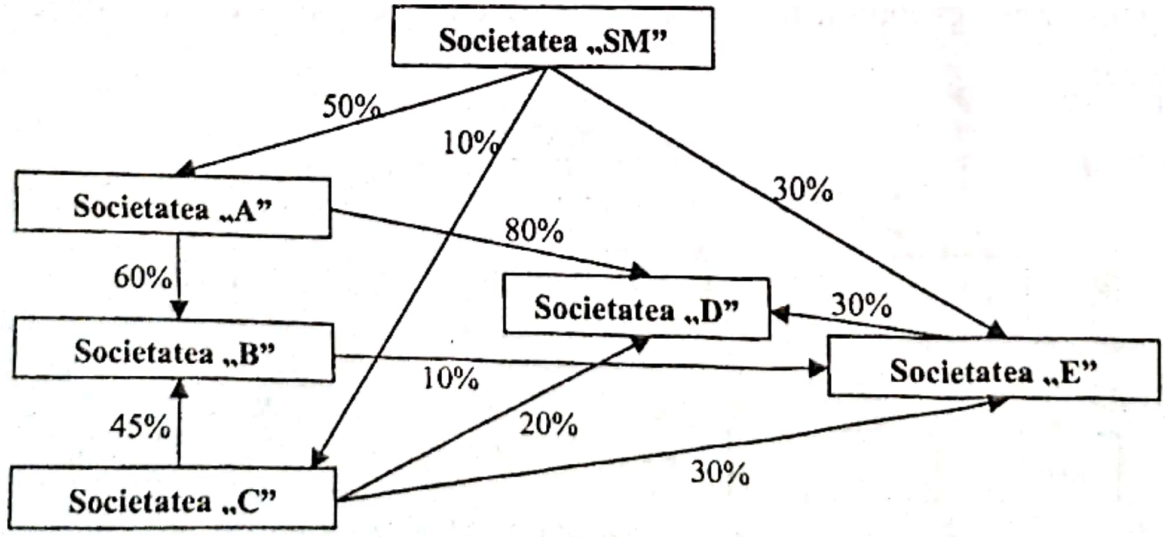


Fig. 17. Organigrama grupului „SMABCDE"

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit fig. 17 şi având în vedere aspectele menţionate, modalitatea de calcul a procentajului de control al întreprinderii consolidante „SM" în entităţile „A", „B", „C", „D" şi „E" este surprinsă în tabelul 8.

TABELUL 8

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂŢII „SM" ÎN ENTITĂŢILE „A", „B", „C", „D" şi „E"

Societatea „SM" în:	Procentaj de control		
	Direct	Indirect	Total
„A"	50%	-	50%
„B"	-	60%$_{„A"}$[1]	60%
„C"	10%	-	10%
„D"	-	80%$_{„A"}$[2]	80%
„E"	30%	10%$_{„B"}$	40%

b) între entitatea consolidantă „SM" şi întreprinderile „A", „B", „C", „D", „E", „F", „G", „H", „I" şi „J" se manifestă legături de tipul celor ilustrate în fig. 18.

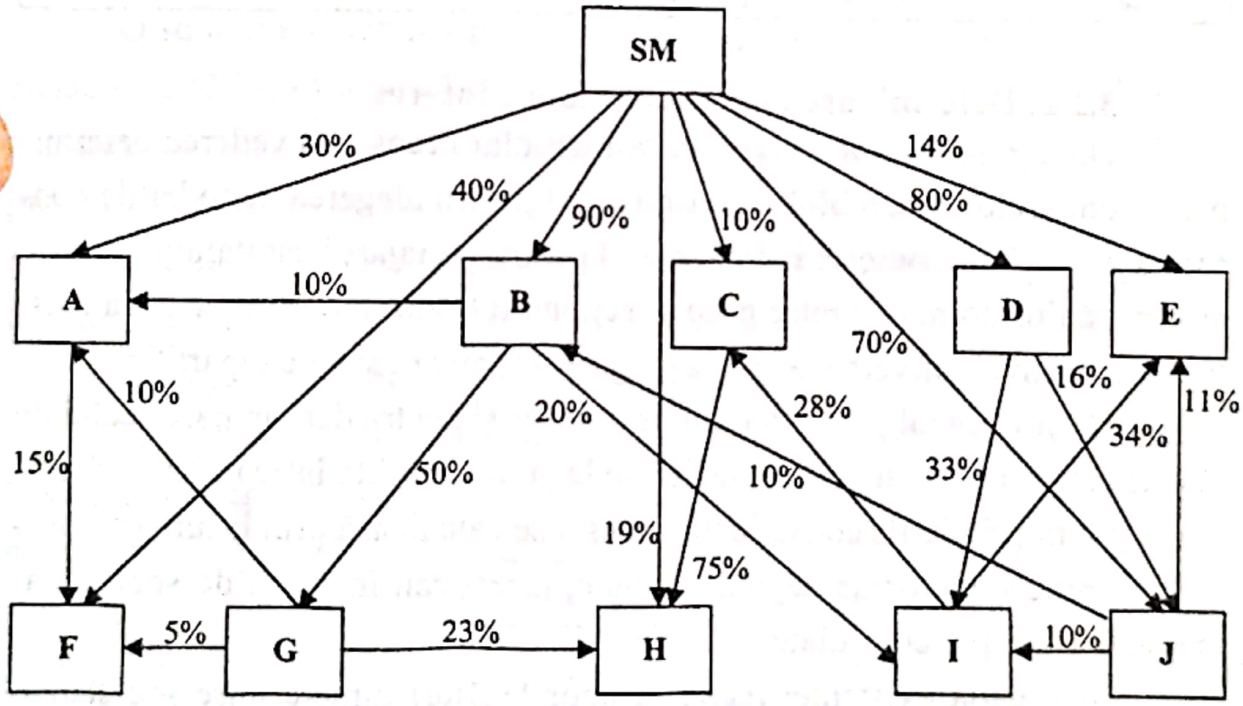


Fig. 18. Organigrama grupului „SMABCDEFGHIJ"

[1]Deoarece societatea „SM" *nu deţine* în întreprinderea „C" *peste 40% din drepturile de vot*, înseamnă că lanţul de control se rupe, iar drumul de la „SM" la unitatea „B", indirect prin „C", nu este viabil şi, în consecinţă, nu se mai ia în considerare.

[2]Întrucât „SM" *nu deţine peste 40% din drepturile de vot* în societăţile „C" şi „E", drumurile de la aceasta la întreprinderea „D", indirect prin „C" şi „E", nu pot fi luate în calculul procentajului de control.

Scanned with OKEN Scanner

În conformitate cu această organigramă, determinarea procentajului de control al întreprinderii consolidante „SM" în celelalte entități este surprinsă în tabelul 9.

TABELUL 9

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂȚII „SM" ÎN ENTITĂȚILE „A", „B", „C", „D", „E", „F", „G", „H", „I" și „J"

Societatea „SM" în:	Procentaj de control		
	Direct	Indirect	Total
„A"	30%	$10\%_{„B"} + 10\%_{„G"} = 20\%$	50%
„B"	90%	$10\%_{„J"}$	100%
„C"	10%	$28\%_{„I"}$	38%
„D"	80%	-	80%
„E"	14%	$34\%_{„I"} + 11\%_{„J"} = 45\%$	59%
„F"	40%	$15\%_{„A"} + 5\%_{„G"} = 20\%$	60%
„G"	-	$50\%_{„B"}$	50%
„H"	19%	$23\%_{„G"}$	42%
„I"	-	$20\%_{„B"} + 10\%_{„J"} + 33\%_{„D"} = 63\%$	63%
„J"	70%	$16\%_{„D"}$	86%

3.2.2. Determinarea procentajului de interes

Dacă *procentajul de control* este absolut necesar în vederea determinării frontierelor ansamblului consolidat și pentru alegerea metodei de consolidare, *cel de interes* este indispensabil pentru partajarea capitalului propriu al societăților dominate între grup și acționarii minoritari, dacă aceștia există. El intervine în diverse faze de agregare, eliminare sau de repartiție.

Ca și în cazul procentajului de control, și pentru determinarea celui de interes este necesară analiza tipurilor de legături stabilite între unitatea dominantă și întreprinderile consolidate. Acesta se calculează prin însumarea produselor procentajelor de capital deținute, direct sau indirect, de societatea-mamă în entitățile controlate.

În situația existenței *numai* a unor legături directe între societatea-mamă și alte unități, procentajul de interes al acesteia va fi egal cu ponderea arcului orientat ce leagă aceste entități. Calculul devine complex abia atunci când între unitățile controlate și întreprinderea care consolidează intervin și legături indirecte, eventual prin mai multe societăți intermediare, sau alte tipuri de legături.

Scanned with OKEN Scanner

Calculul procentajului de interes indirect presupune parcurgerea mai multor etape. Mai întâi este necesar să vedem pe câte căi putem ajunge de la societatea-mamă la entitatea respectivă, lucru care se realizează prin urmărirea numărului arcelor orientate (săgeților) care intră în nodul dorit. Odată stabilit numărul de drumuri posibile, trebuie calculat procentajul de interes aferent fiecărui drum prin înmulțirea ponderii arcelor care compun drumul. Adunarea procentajelor tuturor drumurilor posibile până la nodul de destinație ne conduce, în final, la aflarea procentajului de interes al dominantei în entitatea respectivă.

Situația în care pe drumul de la societatea-mamă la o anumită unitate există arce a căror pondere este mai mică sau egală cu 40% *nu conduce la concluzia că respectivul drum nu ar fi viabil*, acesta fiind în continuare reținut pentru calculul procentajului de interes. Condiția menționată se aplică doar pentru calculul procentajului de control.

O soluție mai simplă pentru stabilirea procentajului de interes al societății-mamă într-o anumită entitate (nod) constă în determinarea, mai întâi, a interesului consolidantei în unitatea care controlează întreprinderea al cărui procentaj dorim să-l calculăm (nodul de dinainte). După stabilirea acestuia se procedează la înmulțirea respectivului procentaj cu ponderea arcului orientat care leagă cele două entități.

Exemplificarea acestor aspecte are la bază următoarele situații:

1) *legătura dintre societatea-mamă și o altă unitate este reciprocă.* Organigrama grupului, în care „SM" este întreprindere consolidantă, este următoarea:

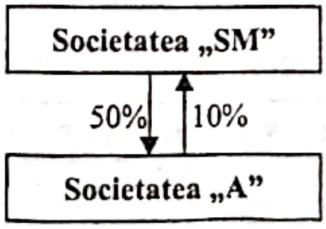


Fig. 19. Determinarea procentajului de interes în situația legăturii reciproce

Întrucât societatea „A" are, la rândul ei, participații în entitatea „SM", reiese că grupul nu deține acțiuni în proporție de 100% la ultima societate.

Scanned with OKEN Scanner

Notăm cu *m* şi cu *a* procentajul de interes al grupului în întreprinderile „SM" şi, respectiv, „A". Folosind aceste notaţii şi analizând organigrama de mai sus rezultă că *m* va fi egal cu 100% (1) din care se scad participaţiile deţinute direct de „A" la societatea-mamă de 10% (0,1) şi la care se adună ceea ce se întoarce la „SM" prin participaţiile pe care le deţine în entitatea „A" (a x 10%). În mod similar, procentajul de interes în unitatea „A" va fi egal cu procentajul de interes al grupului în „SM" înmulţit cu 50% (0,5).

Aspectele reliefate pot fi grupate în următorul sistem de două ecuaţii cu două necunoscute:

$$\begin{cases} m = (1 - 0{,}1) + a \times 0{,}1 \\ a = m \times 0{,}5 \end{cases}$$

Înlocuind pe *a* în prima ecuaţie şi făcând calculele respective se obţine următorul sistem de ecuaţii:

$$\begin{cases} m = (1 - 0{,}1) + m \times 0{,}1 \times 0{,}5 \\ a = (1 - 0{,}1) \times 0{,}5 + a \times 0{,}1 \times 0{,}5 \end{cases}$$

Rezolvarea acestui sistem de ecuaţii conduce la obţinerea următoarelor rezultate:

$$\begin{cases} m = \dfrac{(1 - 0{,}1)}{1 - 0{,}5 \times 0{,}1} \times 100 = \dfrac{0{,}9}{1 - 0{,}05} \times 100 = \dfrac{0{,}9}{0{,}95} \times 100 = 94{,}736\% \\ a = \dfrac{(1 - 0{,}1) \times 0{,}5}{1 - 0{,}5 \times 0{,}1} \times 100 = \dfrac{0{,}9 \times 0{,}5}{1 - 0{,}05} \times 100 = \dfrac{0{,}45}{0{,}95} \times 100 = 47{,}368\% \end{cases}$$

2) *legătura dintre societatea-mamă şi alte unităţi este circulară.* Organigrama grupului, în care „SM" este entitate dominantă, are în vedere următoarele cazuri:

a) legătura circulară include doar o întreprindere intermediară:

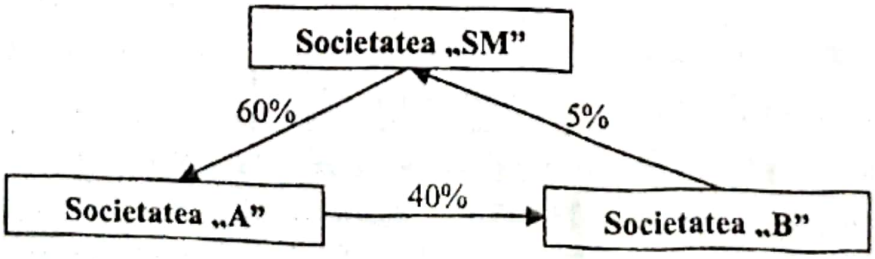


Fig. 20. Determinarea procentajului de interes în situaţia legăturii circulare cu o societate intermediară

Scanned with OKEN Scanner

Deoarece societatea „B" deține participații la societatea-mamă „SM", reiese că și în acest caz interesul grupului în ultima entitate nu poate fi de 100%. Făcând același raționament cu cel de la punctul (1) și notând cu *m*, *a* și *b* interesul grupului în societățile „SM", „A" și „B", se obține următorul sistem de ecuații:

$$\begin{cases} m = (1-0{,}05) + m \times 0{,}6 \times 04 \times 0{,}05 \\ a = (1-0{,}05) \times 0{,}6 + a \times 0{,}4 \times 0{,}05 \times 0{,}6 \\ b = (1-0{,}05) \times 0{,}6 \times 0{,}4 + b \times 0{,}05 \times 06 \times 0{,}4 \end{cases}$$

Rezolvarea acestui sistem de ecuații permite obținerea următoarelor soluții:

$$\begin{cases} m = \dfrac{(1-0{,}05)}{1-0{,}05 \times 0{,}6 \times 0{,}4} \times 100 = \dfrac{0{,}95}{1-0{,}012} \times 100 = \dfrac{0{,}95}{0{,}988} \times 100 = 96{,}153\% \\ a = \dfrac{(1-0{,}05) \times 0{,}6}{1-0{,}05 \times 0{,}6 \times 0{,}4} \times 100 = \dfrac{0{,}95 \times 0{,}6}{1-0{,}012} \times 100 = \dfrac{0{,}57}{0{,}988} \times 100 = 57{,}692\% \\ b = \dfrac{(1-0{,}05) \times 0{,}6 \times 0{,}4}{1-0{,}05 \times 0{,}6 \times 0{,}4} \times 100 = \dfrac{0{,}57 \times 0{,}4}{1-0{,}012} \times 100 = \dfrac{0{,}228}{0{,}988} \times 100 = 23{,}076\% \end{cases}$$

b) legătura circulară include două întreprinderi intermediare:

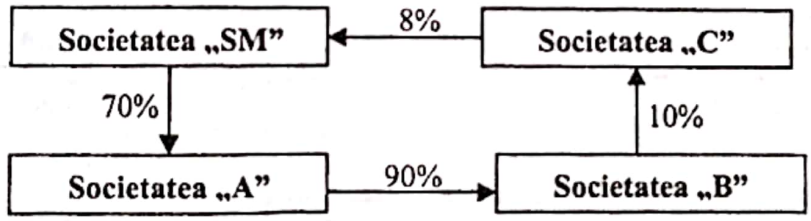


Fig. 21. Determinarea procentajului de interes în situația legăturii circulare cu două societăți intermediare

În conformitate cu această organigramă și notând cu *m*, *a*, *b* și *c* interesul grupului în cele patru societăți („SM", „A", „B" și „C") se obține următorul sistem de ecuații:

$$\begin{cases} m = (1-0{,}08) + m \times 0{,}7 \times 0{,}9 \times 0{,}1 \times 0{,}08 \\ a = (1-0{,}08) \times 0{,}7 + a \times 0{,}9 \times 0{,}1 \times 0{,}08 \times 0{,}7 \\ b = (1-0{,}08) \times 0{,}7 \times 0{,}9 + b \times 0{,}1 \times 0{,}08 \times 0{,}7 \times 0{,}9 \\ c = (1-0{,}08) \times 0{,}7 \times 0{,}9 \times 0{,}1 + c \times 0{,}08 \times 0{,}7 \times 0{,}9 \times 0{,}1 \end{cases}$$

În urma rezolvării sistemului de ecuații de mai sus se ajunge la urmă-

Scanned with OKEN Scanner

toarele rezultate:

$$\begin{cases} m = \dfrac{(1-0{,}08)}{1-0{,}08\times 0{,}7\times 0{,}9\times 0{,}1}\times 100 = \dfrac{0{,}92}{1-0{,}00504}\times 100 = \dfrac{0{,}92}{0{,}99496}\times 100 = 92{,}466\% \\ a = \dfrac{(1-0{,}08)\times 0{,}7}{1-0{,}08\times 0{,}7\times 0{,}9\times 0{,}1}\times 100 = \dfrac{0{,}92\times 0{,}7}{1-0{,}00504}\times 100 = \dfrac{0{,}644}{0{,}99496}\times 100 = 64{,}726\% \\ b = \dfrac{(1-0{,}08)\times 0{,}7\times 0{,}9}{1-0{,}08\times 0{,}7\times 0{,}9\times 0{,}1}\times 100 = \dfrac{0{,}644\times 0{,}9}{1-0{,}00504}\times 100 = \dfrac{0{,}5796}{0{,}99496}\times 100 = 58{,}253\% \\ c = \dfrac{(1-0{,}08)\times 0{,}7\times 0{,}9\times 0{,}1}{1-0{,}08\times 0{,}7\times 0{,}9\times 0{,}1}\times 100 = \dfrac{0{,}5796\times 0{,}1}{1-0{,}00504}\times 100 = \dfrac{0{,}05796}{0{,}99496}\times 100 = 5{,}825\% \end{cases}$$

Din exemplele prezentate se observă că determinarea procentajului de interes în cazul unei legături circulare poate fi generalizată. Considerăm, în acest sens, organigrama grupului „$SMA_1A_2\ldots A_n$", în care „SM" este societate-mamă (fig. 22).

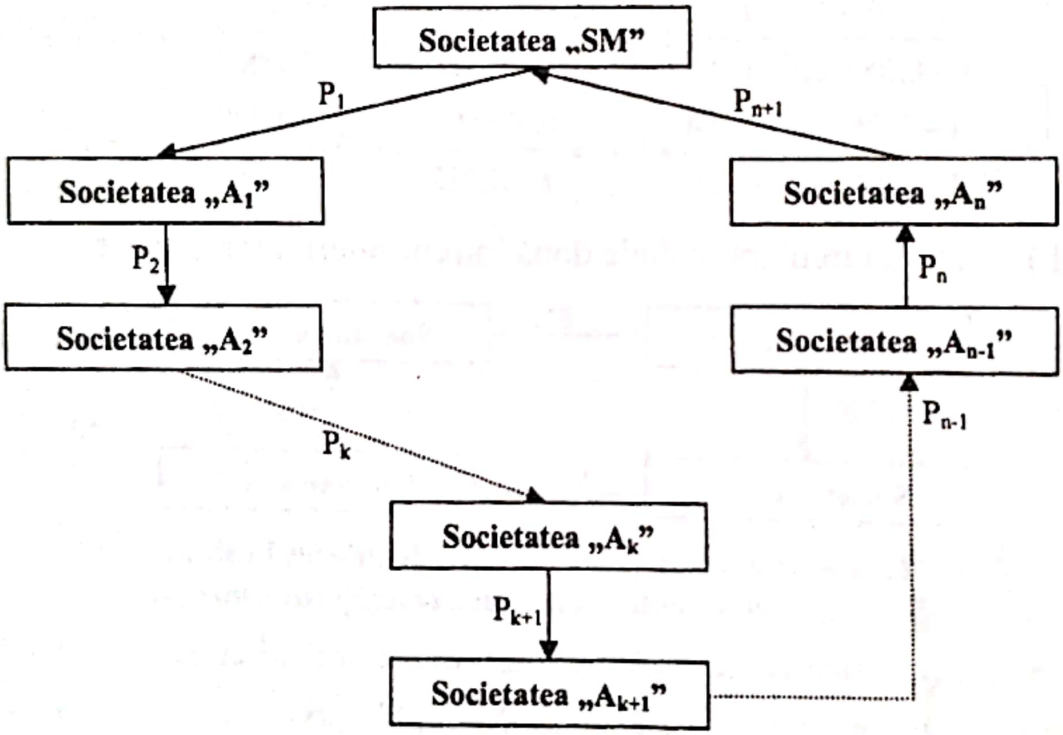


Fig. 22. Organigrama grupului „$SMA_1A_2\ldots A_n$"

În vederea calculării procentajului de interes al grupului în societățile dominate notăm cu m procentajul de interes al grupului în societatea-mamă „SM", iar cu a_j interesul grupului în întreprinderea A_j, $j=\overline{1,n}$.

Luând în considerare organigrama prezentată în fig. 22, notațiile făcute și procedând ca în exemplele (1) și (2), se obțin următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

$$\begin{cases} m = (1-p_{n+1}) + m \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n \\ a_1 = (1-p_{n+1}) \times p_1 + a_1 \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n \\ a_2 = (1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_2 + a_2 \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n \\ \vdots \\ a_k = (1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k + a_k \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n \\ a_{k+1} = (1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times p_{k+1} + a_{k+1} \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n \\ \vdots \\ a_{n-1} = (1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} + a_{n-1} \times p_1 \times p_2 \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n \\ a_n = (1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n + a_n \times p_1 \times p_2 \ldots \times p_k \times \ldots \times p_{n-1} \times p_n. \end{cases}$$

Potrivit acestor elemente, relaţia de calcul pentru determinarea procentajului de interes al grupului în fiecare din întreprinderile A_j, $j=\overline{1,n}$ este următoarea:

$$a_j = \frac{(1-p_{n+1})\prod_{i=1}^{j} p_i}{1-\prod_{i=1}^{n} p_i} \times 100, \; j=\overline{1,n}, \qquad (2)$$

în care:

a_j reprezintă procentajul de interes al societăţii-mamă în întreprinderile A_j, $j=\overline{1,n}$;

p_i - procentajul de control corespunzător arcului orientat care intră în unitatea „A_i”, $i=\overline{1,n}$;

p_{n+1} - procentajul de control corespunzător arcului orientat care intră în entitatea-mamă „SM”.

Rezolvarea sistemului de ecuaţii anterior permite stabilirea unei relaţii şi pentru determinarea procentajului de interes al grupului în societatea „SM”, astfel:

$$m = \frac{(1-p_{n+1})}{1-\prod_{i=1}^{n} p_i} \times 100, \qquad (3)$$

3) *legătura dintre societatea-mamă şi altă unitate este directă, iar aceasta din urmă are o legătură reciprocă cu altă întreprindere.* Presupunem

Scanned with OKEN Scanner

că organigrama grupului, în care „SM" este societate consolidantă, se prezintă astfel:

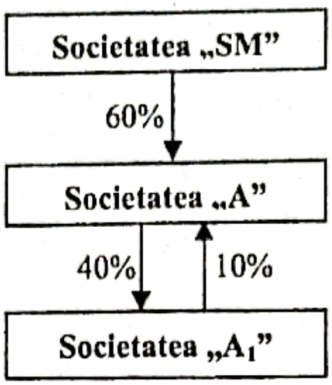


Fig. 23. Organigrama grupului „SMAA$_1$"

În vederea calculării procentajului de interes al întreprinderii „SM" în entitățile „A" și „A$_1$" se consideră mai întâi subgrupul „AA$_1$" și apoi se face calculul pentru grupul „SMAA$_1$". Dacă se notează cu a și a_1 interesul subgrupului în societățile „A" și „A$_1$" și se aplică relațiile (2) și (3), se obțin următoarele rezultate:

$$\begin{cases} a = \dfrac{(1-0{,}1)}{1-0{,}1\times 0{,}4}\times 100 = \dfrac{0{,}9}{1-0{,}04}\times 100 = \dfrac{0{,}9}{0{,}96}\times 100 = 93{,}75\% \\ a_1 = \dfrac{(1-0{,}1)\times 0{,}4}{1-0{,}1\times 0{,}4}\times 100 = \dfrac{0{,}9\times 0{,}4}{1-0{,}04}\times 100 = \dfrac{0{,}36}{0{,}96}\times 100 = 37{,}5\% \end{cases}$$

Deoarece procentajul de interes al societății „SM" în întreprinderea „A" se obține prin înmulțirea lui a cu 60%, iar în „A$_1$" prin multiplicarea lui a_1 cu 60%, rezultă că:

- $PI_{„A"} = 60\% \times a = 60\% \times 93{,}75\% = 56{,}25\%$;
- $PI_{„A1"} = 60\% \times a_1 = 60\% \times 37{,}5\% = 22{,}5\%$.

La același rezultat se ajunge și dacă se calculează cele două procentaje de interes de următoarea manieră:

- $PI_{„A"} = 60\% \times a = 60\% \times 93{,}75\% = 56{,}25\%$;
- $PI_{„A1"} = PI_{„A"} \times 40\% = 56{,}25\% \times 40\% = 22{,}5\%$.

Plecând de la ultimele date, rezultatele obținute pot fi generalizate. Considerăm, în acest sens, organigrama grupului din fig. 24, precum și următoarele notații:

- a_j semnifică interesul subgrupului „$A_1A_2\ldots A_n$" în întreprinderea A_j,

Scanned with OKEN Scanner

$j=\overline{1,n}$;

♦ p_i indică procentajul de control corespunzător arcului orientat care intră în societatea „A_i”, $i=\overline{1,n}$.

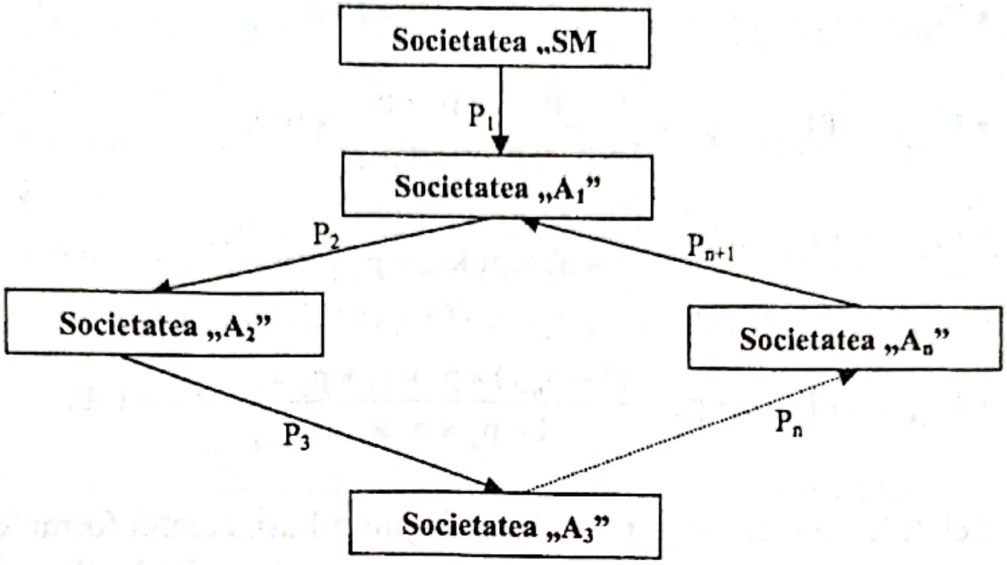


Fig. 24. Organigrama grupului „$SMA_1A_2...A_n$”

La fel ca şi în exemplul precedent, calculul procentajului de interes se va face mai întâi pentru subgrupul „$A_1A_2...A_n$” şi apoi pentru grupul „$SMA_1A_2...A_n$”. În acest sens se aplică subgrupului relaţiile (2) şi (3), rezultând următorul sistem de ecuaţii:

$$\begin{cases} a_1 = \dfrac{(1-p_{n+1})}{1-p_2 \times p_3 \times ... \times p_{n+1}} \\ a_2 = \dfrac{(1-p_{n+1}) \times p_2}{1-p_2 \times p_3 \times ... \times p_{n+1}} \\ a_3 = \dfrac{(1-p_{n+1}) \times p_2 \times p_3}{1-p_2 \times p_3 \times ... \times p_{n+1}} \\ \vdots \\ a_n = \dfrac{(1-p_{n+1}) \times p_2 \times p_3 \times ... p_n}{1-p_2 \times p_3 \times ... \times p_{n+1}} \end{cases}$$

Ţinând cont de elementele obţinute şi de modul de determinare al procentajului de interes aplicat în exemplul precedent[1], relaţiile de calcul fo-

[1] ♦ $PI_{„A"} = 60\% \times a = 60\% \times 93{,}75\% = 56{,}25\%$;
♦ $PI_{„A1"} = PI_{„A"} \times 40\% = 56{,}25\% \times 40\% = 22{,}5\%$.

Scanned with OKEN Scanner

losite pentru aprecierea interesului societății-mamă „SM" în fiecare din entitățile „A_1", A_2", …, „A_n" sunt următoarele:

$$\bullet\ PI_{„A_1"} = p_1 \times a_1 = \frac{(1-p_{n+1}) \times p_1}{1-p_2 \times p_3 \times \ldots \times p_{n+1}} \times 100;$$

$$\bullet\ PI_{„A_2"} = PI_{„A_1"} \times p_2 = \frac{(1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_2}{1-p_2 \times p_3 \times \ldots \times p_{n+1}} \times 100;$$

$$\bullet\ PI_{„A_3"} = PI_{„A_2"} \times p_3 = \frac{(1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_2 \times p_3}{1-p_2 \times p_3 \times \ldots \times p_{n+1}} \times 100;$$

$$\vdots$$

$$\bullet\ PI_{„A_n"} = PI_{„A_{n-1}"} \times p_n = \frac{(1-p_{n+1}) \times p_1 \times p_1 \times p_2 \times \ldots \times p_n}{1-p_2 \times p_3 \times \ldots \times p_{n+1}} \times 100.$$

Relațiile de mai sus pot fi redate cu ajutorul următoarei formule:

$$\mathbf{PI}_{„A_j"} = \frac{(1-p_{n+1})\prod_{i=1}^{j} p_i}{1-\prod_{i=1}^{n} p_{i+1}} \times 100,\ j = \overline{1,n} \qquad (4)$$

4) *legăturile dintre societatea-mamă „SM" și alte întreprinderi sunt atât reciproce, cât și circulare*, așa cum rezultă și din fig. 25.

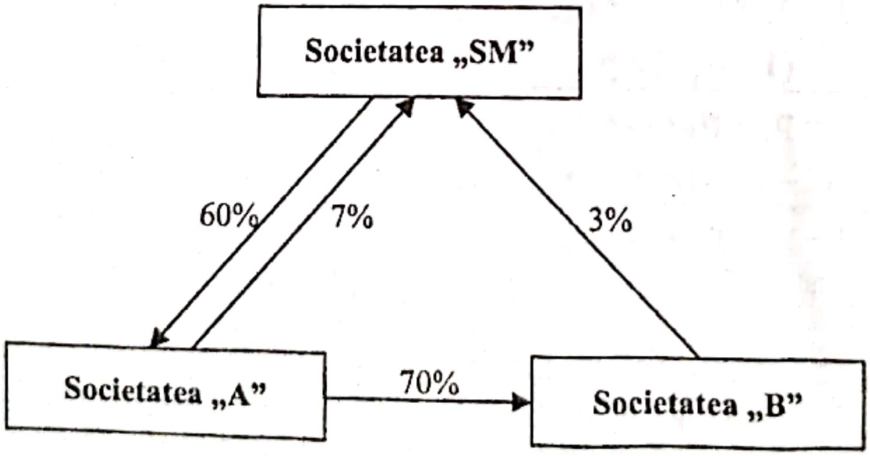


Fig. 25. Organigrama grupului „SMAB"

Luând în considerare legăturile existente între cele trei entități, stabilirea procentajului de interes al grupului în unitățile „SM", „A" și „B" presupune mai întâi determinarea acestuia în subgrupul „SMA" și apoi integra-

Scanned with OKEN Scanner

rea acestor rezultate la nivelul ansamblului „SMAB". Pentru efectuarea acestor calcule se au în vedere următoarele notații:

- ♦ m semnifică interesul subgrupului „SMA" în întreprinderea „SM";
- ♦ m_f reprezintă procentajul final de interes al grupului în societatea-mamă „SM";
- ♦ a indică interesul subgrupului „SMA" în entitatea „A";
- ♦ a_f apreciază procentajul final de interes al grupului în unitatea „A";
- ♦ b măsoară interesul grupului „SMAB" în întreprinderea „B".

Aplicând formulele (2) și (3) subgrupului „SMA" se obțin următoarele valori:

$$\begin{cases} m = \dfrac{(1-0{,}07)}{1-0{,}6\times 0{,}07}\times 100 = \dfrac{0{,}93}{1-0{,}042}\times 100 = \dfrac{0{,}93}{0{,}958}\times 100 = 97{,}077\% \\ a = \dfrac{(1-0{,}07)\times 0{,}6}{1-0{,}6\times 0{,}07}\times 100 = \dfrac{0{,}93\times 0{,}6}{1-0{,}042}\times 100 = \dfrac{0{,}558}{0{,}958}\times 100 = 58{,}246\% \end{cases}$$

Introducând aceste date în formulele (2) și (3), rezultă pentru grupul „SMAB" următoarele:

$$\begin{cases} m_f = \dfrac{(1-0{,}03)}{1-a\times 0{,}7\times 0{,}03}\times 100 = \dfrac{0{,}97}{1-0{,}0122}\times 100 = \dfrac{0{,}97}{0{,}9878}\times 100 = 98{,}198\% \\ a_f = \dfrac{(1-0{,}03)\times a}{1-a\times 0{,}7\times 0{,}03}\times 100 = \dfrac{0{,}97\times 0{,}58246}{1-0{,}0122}\times 100 = \dfrac{0{,}56498}{0{,}9878}\times 100 = 57{,}195\% \\ b = \dfrac{(1-0{,}03)\times a\times 0{,}7}{1-a\times 0{,}7\times 0{,}03}\times 100 = \dfrac{0{,}56498\times 0{,}7}{1-0{,}0122}\times 100 = \dfrac{0{,}39548}{0{,}9878}\times 100 = 40{,}036\% \end{cases}$$

În situația existenței între societatea-mamă și alte entități a unor legături reciproce și/sau circulare, determinarea procentajului de interes implică calcule destul de ample, chiar dacă schema grupului este simplă. Să analizăm, în continuare, și situația în care organigrama unui grup este complexă, având în vedere:

a) legăturile dintre societatea-mamă „SM" și entitățile „A", „B", „C", „D" și „E" (fig. 26):

Scanned with OKEN Scanner

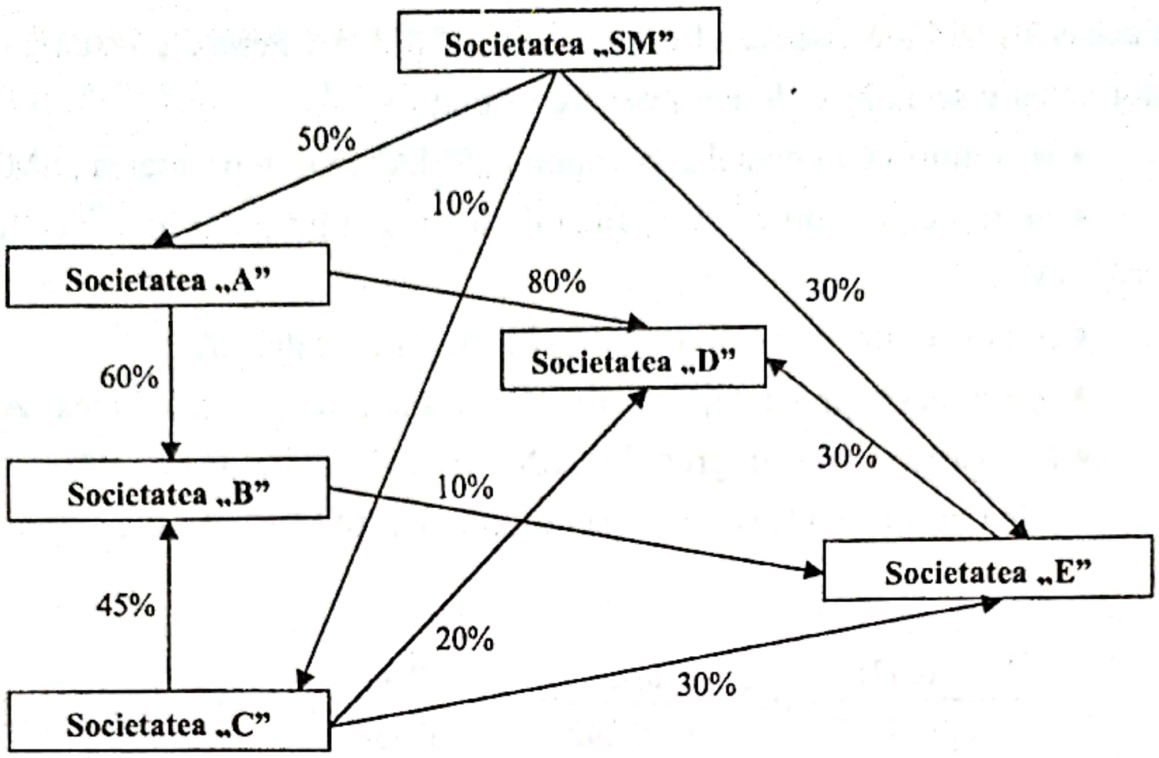


Fig. 26. Organigrama grupului „SMABCDE”

Calculul procentajului de interes în cazul acesta presupune mai întâi verificarea legăturilor directe ale întreprinderii „SM” cu celelalte entităţi. După stabilirea acestora se determină celelalte drumuri ce intră în nodul al cărui procentaj de interes vrem să-l calculăm. În acest scop se urmăresc arcele orientate care intră în nodul menţionat. Determinând procentajul de interes corespunzător acestor drumuri şi adunându-l la cel direct se obţine procentajul de interes total al societăţii consolidante (tabelul 10).

TABELUL 10

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL SOCIETĂŢII „SM” ÎN ENTITĂŢILE „A”, „B”, „C”, „D” ŞI „E”

Societatea „SM” în:	Procentaj de interes		
	Direct	Indirect	Total
„A”	50%	-	50%
„B”	-	60% x $PI_{„A”}$ + 45% x $PI_{„C”}$ = 30% + 4,5% = 34,5%	34,5%
„C”	10%	-	10%
„D”	-	80% x $PI_{„A”}$ + 20% x $PI_{„C”}$ + 30% x $PI_{„E”}$ = 40% + + 2% + 10,935% = 52,935%	52,935%
„E”	30%	10% x $PI_{„B”}$ + 30% x $PI_{„C”}$ = 3,45% + 3% = 6,45%	36,45%

b) legăturile dintre entitatea consolidantă „SM” şi întreprinderile „A”, „B”, „C”, „D”, „E”, „F”, „G”, „H”, „I” şi „J” (fig. 27):

Scanned with OKEN Scanner

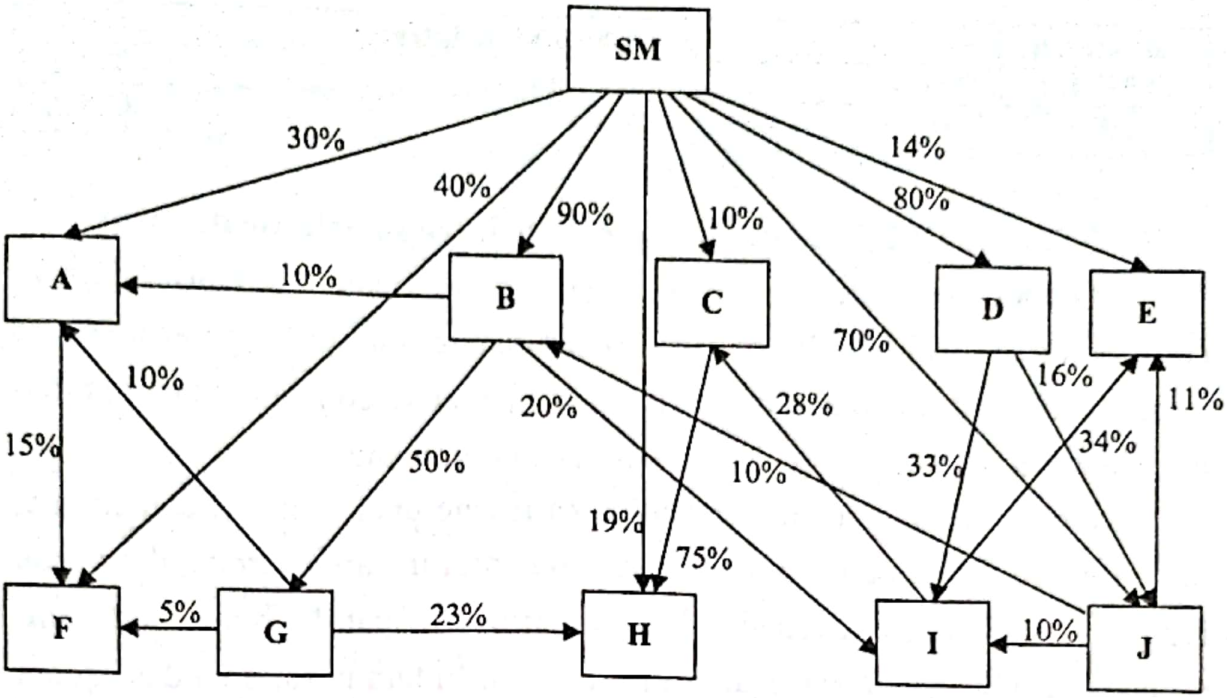


Fig. 27. Organigrama grupului „SMABCDEFGHIJ"

Determinarea procentajului de interes al întreprinderii consolidante „SM" în celelalte entități, conform organigramei din fig. 27, se evidențiază în tabelul 11.

TABELUL 11

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL SOCIETĂȚII „SM" ÎN ENTITĂȚILE „A", „B", „C", „D", „E", „F", „G", „H", „I" ȘI „J"

Societatea „SM" în:	Procentaj de interes		
	Direct	Indirect	Total
„A"	30%	10% x $PI_{„B"}$ + 10% x $PI_{„G"}$ = 9,828% + 4,914% = = 14,742%	44,74%
„B"	90%	10% x $PI_{„J"}$ = 8,28%	98,28%
„C"	10%	28% x $PI_{„I"}$ = 15,214%	25,21%
„D"	80%	-	80%
„E"	14%	34% x $PI_{„I"}$ + 11% x $PI_{„J"}$ = 18,474% + 9,108% = = 27,582%	41,58%
„F"	40%	15% x $PI_{„A"}$ + 5% x $PI_{„G"}$ = 6,708% + 2,457% = = 9,165%	49,16%
„G"	-	50% x $PI_{„B"}$ = 49,14%	49,14%
„H"	19%	23% x $PI_{„G"}$ + 75% x $PI_{„C"}$ = 11,302% + 18,91% = = 30,212	49,21%
„I"	-	20% x $PI_{„B"}$ + 33% x $PI_{„D"}$ + 10% x $PI_{„J"}$ = = 19,656% + 26,4% + 8,28% = 54,336%	54,33%

Scanned with OKEN Scanner

Societatea „SM" în:	Procentaj de interes		
	Direct	Indirect	Total
„J"	70%	16% x $PI_{„D"}$ = 12,8%	82,8%

3.3. Modalităţi de control exercitate între societăţile de grup

O societate-mamă care întocmeşte situaţii financiare consolidate va consolida toate filialele din ţară şi din străinătate, mai puţin pe acelea care trebuie excluse de la consolidare. Situaţiile financiare consolidate includ toate întreprinderile controlate de către entitatea dominantă.

Obligaţia de a realiza consolidarea revine unei societăţi comerciale, indiferent de forma de proprietate, din momentul în care exercită, direct sau indirect, fie un control exclusiv, fie un control conjugat, fie o influenţă semnificativă asupra uneia sau mai multor entităţi. În ţara noastră îşi desfăşoară activitatea şi se manifestă din ce în ce mai puternic unităţi cu caracteristici funcţionale de societăţi de grup şi/sau holding-uri.

Controlul apare ca rezultat al legăturilor de dependenţă care se stabilesc între societatea-mamă şi entităţile consolidate. Asemenea legături se pot manifesta sub formă de:

a) apartenenţă totală la societatea dominantă (cazul sucursalelor);

b) dependenţă de drept (societăţi sub control exclusiv, cazul filialelor);

c) legătură juridică reprezentată de participaţiile deţinute la întreprinderi asociate.

Tipurile de control pe care societatea consolidantă le poate exercita asupra altor unităţi sunt diferite. Acestea se referă la *controlul exclusiv*, la *controlul concomitent (comun* sau *conjugat)* şi la *influenţa semnificativă.*

3.3.1. Controlul exclusiv

Acesta este dat de capacitatea societăţii consolidante de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale altor întreprinderi, direct sau indirect. *Controlul exclusiv* poate fi de drept, de fapt sau contractual (statutar).

Referitor la *controlul exclusiv de drept*, acesta presupune deţinerea, direct sau indirect, prin intermediul filialelor, a mai mult de 50% din dreptu-

Scanned with OKEN Scanner

rile de vot ale unei întreprinderi, în afara faptului când poate fi clar demonstrat că o astfel de relaţie de proprietate nu poate constitui un control.

Despre *controlul exclusiv de fapt* se poate vorbi în cazul în care entitatea consolidantă deţine mai puţin de 50% din drepturile de vot şi este îndeplinită una dintre următoarele condiţii:

- societatea-mamă ajunge să aibă mai mult de jumătate din drepturile de vot în virtutea unui acord cu alţi investitori;
- întreprinderea consolidantă are autoritatea de a conduce, prin lege sau prin contract, politicile financiare şi operaţionale ale unităţii;
- majoritatea membrilor organelor de administraţie, conducere şi control pot fi desemnaţi, pentru două exerciţii consecutive, de societatea-mamă, sau aceasta beneficiază, pe parcursul aceleiaşi perioade, de *peste 40% din drepturile de vot* şi nici un alt acţionar ori asociat nu dispune de o fracţiune mai mare decât a sa.

Controlul exclusiv contractual sau *statutar* se manifestă atunci când, în virtutea unui acord cu alţi investitori, societatea-mamă ajunge să aibă mai mult de jumătate din drepturile de vot existente sau dacă aceasta are autoritatea să conducă politicile financiare şi operaţionale ale întreprinderii prin lege ori prin contract.

Pentru a determina întreprinderile asupra cărora societatea-mamă exercită un control exclusiv trebuie, mai întâi, să se calculeze procentajul drepturilor de vot deţinute direct de către aceasta şi, ţinând cont şi de deţinerile indirecte, să se stabilească una dintre următoarele situaţii:

- drepturi de vot peste 50% şi până la 100% = *control exclusiv*;
- drepturi de vot peste 40% şi până la 50% = *prezumţie de control exclusiv*;
- drepturi de vot peste 40% în virtutea unui acord contractual cu alţi investitori = *prezumţie de control exclusiv*.

3.3.2. Controlul comun

Un astfel de control, numit şi *conjugat* sau *concomitent*, reprezintă o înţelegere contractuală de împărţire a puterii de decizie la o *asociere în parti-*

Scanned with OKEN Scanner

cipație între un număr limitat de acționari sau asociați. În cazul unui control conjugat, nici unul dintre asociați nu este în măsură să exercite, în mod unilateral, un control exclusiv asupra asocierii în participație. Drept urmare, acest tip de control nu este specific societăților în care există un acționar majoritar.

Existența unui control concomitent nu presupune în mod neapărat ca toate deciziile societății controlate să fie luate în unanimitate de voturi. Înțelegerea contractuală poate astfel diferenția deciziile ce necesită consimțământul tuturor antreprenorilor de cele care pot fi luate cu o majoritate determinată.

Acordul contractual este consemnat fie în contractul dintre antreprenori, fie în procesul-verbal care atestă discuțiile acestora. În unele cazuri, acesta este încorporat în statutele sau în regulamentele întreprinderii[1]. Indiferent de formă, acordul contractual este consemnat în scris și trebuie să cuprindă următoarele elemente:

a) activitatea, durata și obligațiile de informare ale asocierii în participație;

b) constituirea consiliului de administrație sau a organului de conducere echivalent al asocierii în participație, precum și drepturile de vot aferente antreprenorilor;

c) aporturile de capital ale asociaților;

d) partajul producției, veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor asocierii în participație între antreprenori.

3.3.3. Influența semnificativă

Faptul că nu în toate cazurile o societate poate exercita asupra alteia un control exclusiv, dominând politicile economice și financiare ale acesteia, înseamnă că trebuie surprinsă și situația în care întreprinderea consolidantă exercită asupra unei alte entități doar o influență semnificativă. Societatea în care investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici fi-

[1] N. Feleagă, I. Ionașcu, Op. cit., p. 750.

Scanned with OKEN Scanner

lială, nici asociere în participaţie a investitorului se numeşte *întreprindere asociată.*

Influenţa semnificativă vizează dreptul de a participa direct sau indirect la politica financiară şi operaţională a unei societăţi, dar fără a exercita un control exclusiv sau comun asupra acesteia. În mod normal, o asemenea influenţă se caracterizează prin deţinerea de către investitor a 20% până la 50% din acţiunile cu drept de vot ale întreprinderii asociate.

Nu putem încheia acest subcapitol fără a face unele referiri cu privire la *interesele de participare.* Acestea sunt drepturi în capitalul altei întreprinderi, deţinute pe termen lung, care, creând o legătură durabilă cu entitatea, sunt destinate să contribuie la garantarea participării la activităţile unităţii respective. În această categorie se cuprind investiţiile în întreprinderile asociate şi *investiţiile strategice*[1].

Participarea majoritară sau substanţială a unui investitor nu exclude neapărat posibilitatea existenţei unui alt investitor care să exercite o influenţă semnificativă. Aceasta se manifestă, în general, prin prezenţa în consiliul de administraţie sau în organul de conducere echivalent, prin participarea la procesul de luare a deciziilor şi prin existenţa unor tranzacţii semnificative cu întreprinderea în care s-a investit. Furnizarea unor informaţii importante între cele două societăţi, precum şi schimbul de personal de administraţie pot constitui alte elemente prin care se manifestă influenţa semnificativă.

3.4. Perimetrul de consolidare

Una dintre problemele majore care vizează consolidarea grupurilor este definirea corectă a ariei de aplicabilitate a acesteia care rezidă, în fapt, în determinarea riguroasă a *perimetrului de consolidare.* Se pune astfel problema dacă ansamblul consolidat trebuie să reţină doar acele întreprinderi în care societatea dominantă deţine sau doreşte controlul gestiunii, ori să se extindă acest perimetru la toate unităţile asupra cărora se manifestă o influenţă ce nu asigură însă exercitarea unei poziţii dominante.

[1] O participare de 10% sau mai mare în capitalul unei societăţi, dar nu mai mult de 20%, reprezintă o ***investiţie strategică***, cu excepţia cazului în care se poate demonstra în mod clar contrariul.

Scanned with OKEN Scanner

Răspunsul la această problemă vizează criteriile care trebuie luate în considerare pentru a determina dacă o întreprindere poate controla o altă unitate, şi anume: criteriul juridic (deţinerea majorităţii drepturilor de vot) sau cel economic. Utilizarea criteriului economic pare a fi primul care trebuie reţinut, întrucât însăşi factorii economici contribuie la apariţia şi dezvoltarea grupurilor. Trebuie totuşi să se ţină seama şi de legăturile de dependenţă concrete care se stabilesc între societăţi. Criteriul juridic este mai simplu de pus în funcţiune, deşi el nu ţine cont de realităţile economice existente.

Perimetrul de consolidare sau **ansamblul consolidat** este constituit din totalitatea societăţilor reţinute pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate. El cuprinde toate unităţile asupra cărora întreprinderea consolidantă exercită, în mod direct sau indirect, un control exclusiv, conjugat sau o influenţă semnificativă.

Structura ansamblului consolidat cuprinde grupul, entităţile asociate acestuia şi societăţile multigrup. *Grupul* include, la rândul său, societatea-mamă şi toate filialele şi subfilialele sale reprezentate de acele unităţi aflate sub controlul exclusiv (CE) al acesteia. *Întreprinderile asociate grupului* nu fac parte din acesta, dar asupra lor entitatea consolidantă exercită, direct sau indirect, o influenţă semnificativă (IS). *Societăţile multigrup* vizează unităţile controlate în comun (CC) cu alte întreprinderi din afara grupului.

Dimensiunea ansamblului consolidat trebuie privită sub cel puţin două aspecte. Trebuie lărgit, în primul rând, conceptul de control, în sensul acordării unei importanţe substanţiale şi controlului exclusiv de fapt. În al doilea rând este necesar să se ţină seama de numărul excluderilor din perimetrul de consolidare.

Evoluţia perimetrului de consolidare depinde de achiziţia şi de cesiunea filialelor. Operaţiile unei noi filiale au efecte asupra rezultatului consolidat începând cu data achiziţionării controlului, în timp ce o filială iese din ansamblul consolidat atunci când societatea-mamă pierde controlul acesteia. Diferenţa între preţul de cesiune şi activul net contabil al întreprinderii stabilit la data vânzării constituie un venit sau o cheltuială a exerciţiului financiar în curs.

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere aceste aspecte, structura ansamblului consolidat este ilustrată grafic în fig. 28.

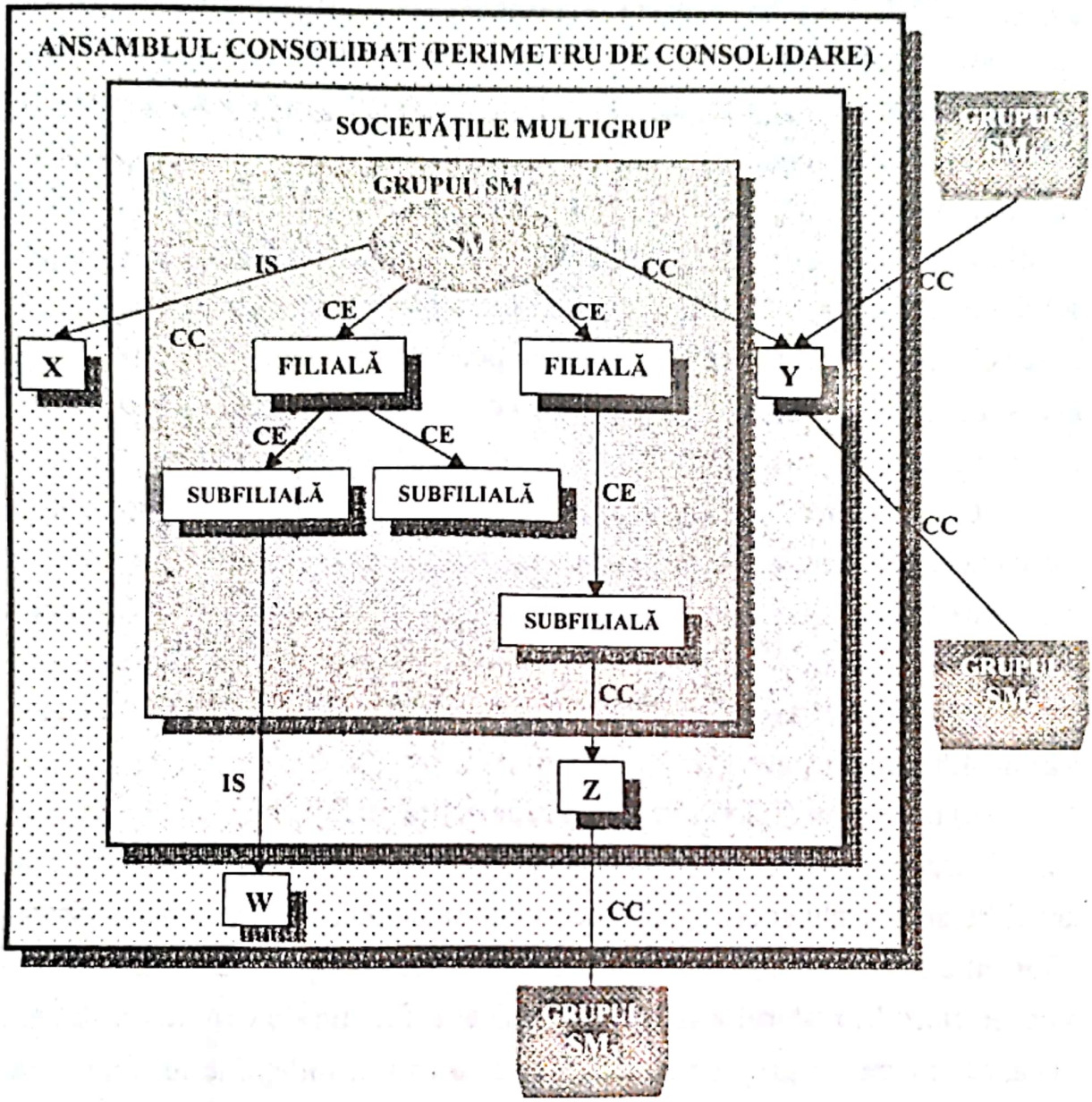


Fig. 28. Structura ansamblului consolidat

3.4.1. Obligații și excepții cu privire la consolidarea societăților de grup

Aspectele legate de obligațiile și excepțiile care apar în procesul consolidării fac, la nivel european, obiectul directivei a VII-a a Consiliului Comunității Economice Europene. Statele membre sunt obligate, potrivit acestei directive, să impună întreprinderilor care au calitatea de societăți dominan-

Scanned with OKEN Scanner

te să întocmească situaţii financiare consolidate.

3.4.1.1. Entităţi supuse obligatoriu procesului de consolidare

Obligaţia de a elabora conturi consolidate revine unei societăţi, indiferent de forma de proprietate, din momentul în care exercită, direct sau indirect, un control exclusiv, comun ori o influenţă semnificativă asupra uneia sau mai multor entităţi cuprinse în perimetrul de consolidare. Data intrării unităţilor în acest perimetru poate fi: data achiziţiei titlurilor; momentul preluării controlului sau al exercitării unei influenţe semnificative, în situaţia în care achiziţia a avut loc în mai multe etape; data prevăzută în contract, dacă aceasta prevede transferul controlului la o dată diferită de cea a transferului titlurilor.

Consolidarea se poate realiza în cazul în care un grup depăşeşte, în toate exerciţiile financiare, cel puţin două dintre următoarele trei criterii[1]:

a) cifra de afaceri agregată este cel puţin la nivelul echivalentului a 9,6 milioane euro;

b) totalul activelor este mai mare sau egal cu echivalentul în lei a sumei de 4,8 milioane euro;

c) număr mediu de salariaţi este de cel puţin 250.

Aceste limite se calculează pe baza datelor furnizate de situaţiile financiare anuale ale societăţilor care compun grupul, fără eliminarea operaţiilor interne. Valorile aferente primelor două criterii pot fi actualizate periodic de către Ministerul Finanţelor Publice în funcţie de evoluţia inflaţiei[2]. În cazul în care un grup de societăţi nou constituit îndeplineşte din primul an cel puţin două din aceste criterii, atunci el trebuie să prezinte situaţii financiare consolidate din respectivul exerciţiu financiar.

Dacă un grup încetează să mai îndeplinească criteriile de mărime, este necesar, potrivit Ordinului ministrului finanţelor nr. 772/2000 de aprobare a

---

[1] În situaţia în care perioada contabilă este mai mare sau mai mică de un an, valoarea *cifrei de afaceri* va fi ajustată în mod proporţional. *Totalul activelor* presupune agregarea valorii elementelor de acest fel prezentate în bilanţ. *Numărul mediu de salariaţi* desemnează numărul mediu de persoane angajate ale grupului în cursul anului (determinat pe bază lunară).

[2] N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., p. 578.

Scanned with OKEN Scanner

Normelor privind consolidarea conturilor, ca acest fenomen să se înregistreze timp de două exerciţii financiare consecutive pentru ca respectiva societate *să poată renunţa la elaborarea situaţiilor financiare consolidate*. Se procedează astfel şi în situaţia în care o întreprindere se află sub controlul unei alte societăţi (persoană juridică română) care o include în propriile sale situaţii financiare consolidate, cu excepţia cazului în care 10% din acţionarii entităţii dominate cer consolidarea.

Indiferent de mărimea lor, grupurile trebuie să elaboreze situaţii financiare consolidate atunci când una sau mai multe societăţi ale grupului sunt[1]:

a) societăţi ale căror valori mobiliare au fost admise la cota oficială a Bursei de valori din România sau dintr-un stat membru al Uniunii Europene;

b) instituţii autorizate prin legea bancară;

c) societăţi care desfăşoară activitate de asigurare.

Normele contabile româneşti stipulează faptul că o societate care deţine investiţii strategice în capitalul altei societăţi poate proceda la elaborarea situaţiilor financiare consolidate dacă exercită o influenţă dominantă asupra acesteia, sau dacă societatea-mamă şi filiala sa sunt conduse/administrate pe o bază comună de întreprinderea consolidantă.

Ceva mai mult. O societate este *scutită de a întocmi situaţii financiare consolidate*, potrivit Ordinului ministrului finanţelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, atunci când ea însăşi este o filială, iar societatea de care aparţine este înfiinţată în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene, în următoarele cazuri:

a) întreprinderea este filială deţinută în totalitate de societatea-mamă;

b) entitatea consolidantă deţine 90% sau mai mult din acţiunile unităţii scutite, iar restul acţionarilor sau asociaţilor au fost de acord cu scutirea;

c) societatea-mamă deţine 50% sau mai mult din acţiunile unităţii do-

[1]. Ordinul ministrului finanţelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, Monitorul Oficial al României, nr. 374/11.08.2000.

Scanned with OKEN Scanner

minate şi nu s-a solicitat acesteia elaborarea de conturi consolidate de un grup de acţionari care deţin pe total 10%, în cazul societăţilor pe acţiuni, al societăţilor în comandită pe acţiuni şi al societăţilor cu răspundere limitată, sau 20%, în situaţia altor tipuri de societăţi. O asemenea solicitare trebuie formulată cu minimum 6 luni înainte de încheierea exerciţiului financiar.

Această scutire este acordată sub rezerva îndeplinirii următoarelor condiţii[1]:

a) societatea scutită este inclusă în situaţiile financiare consolidate ale unui grup mai mare, întocmite la aceeaşi dată sau la o dată anterioară, în acelaşi exerciţiu financiar, de către o societate-mamă constituită în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene;

b) situaţiile financiare consolidate şi raportul de gestiune consolidat sunt întocmite şi auditate în conformitate cu prevederile legale;

c) conturile consolidate menţionate la lit. a), raportul de gestiune consolidat specificat la lit. b), precum şi raportul de audit trebuie publicate conform prevederilor legale;

d) societatea scutită prezintă în notele la situaţiile sale financiare anuale numele şi sediul societăţii-mamă care elaborează situaţii financiare consolidate;

e) societatea prezintă în notele la situaţiile sale financiare anuale faptul că este scutită de a elabora şi de a prezenta situaţii financiare consolidate şi raport de gestiune consolidat.

Scutirea menţionată nu se aplică societăţilor ale căror valori mobiliare sunt cotate la Bursa de valori din România sau dintr-un stat membru al Uniunii Europene. În schimb, instituţiile autorizate prin legea bancară vor putea fi scutite de la întocmirea situaţiilor financiare consolidate numai dacă societatea-mamă a declarat că garantează angajamentele asumate de unităţile excluse[2] şi entitatea dominantă este o instituţie autorizată prin legea bancară.

---

[1]. Ordinul ministrului finanţelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, Monitorul Oficial al României, nr. 374/11.08.2000.

[2]Existenţa acestei declaraţii trebuie să fie prezentată în situaţiile financiare ale societăţii excluse.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, nu se va aplica scutirea de la elaborarea situațiilor financiare consolidate în situația în care întocmirea acestora este impusă de o reglementare legală în scopul informării angajaților sau a reprezentanților acestora, ori ca urmare a solicitării unei autorități administrative sau juridice ce va utiliza aceste informații pentru scopurile sale.

3.4.1.2. Unități care trebuie excluse din perimetrul de consolidare

Reglementările europene și internaționale nu prevăd, în mod expres, situații de excludere din consolidare, ci numai restricții severe și durabile care apar în asemenea cazuri. În acest context, o entitate trebuie lăsată în afara ansamblului consolidat atunci când față de aceasta apar restricții severe și durabile cu privire la posibilitățile de transferare a fondurilor către și dinspre societatea-mamă[1], sau atunci când aceste restricții privesc controlul sau influența semnificativă exercitată de întreprinderea consolidantă.

O altă situație de *excludere obligatorie* a unei filiale din consolidare se întâlnește și atunci când controlul se intenționează a fi temporar, întrucât filiala este achiziționată și păstrată în vederea cesiunii în viitorul apropiat.

Nu trebuie însă exclusă de la consolidare o filială pe considerentul că activitățile sale diferă de cele ale întreprinderilor care formează grupul. Prin consolidarea unor astfel de filiale sunt aduse informații mai bune, situațiile financiare consolidate cuprinzând date suplimentare cu privire la activitățile desfășurate de aceste entități.

S-a ajuns la această situație datorită băncilor ori societăților financiare care fac parte dintr-un grup. Fiind considerate filiale, acestora li se pot transfera datoriile grupului și activele necesare plății dobânzilor și rambursărilor de credite. Societatea-mamă poate să invoce, așadar, faptul că acest tip de filială are o activitate strict financiară, diferită de cea a grupului, și, în consecință, trebuie lăsată în afara perimetrului de consolidare. Se ajunge, în acest fel, la eliminarea datoriilor din bilanțul consolidat, ceea ce ar permite disimu-

[1]Este vorba mai ales de filialcle străine în funcționarea cărora autoritățile locale intervin în mod decisiv.

Scanned with OKEN Scanner

larea adevăratului grad de îndatorare al grupului. Prin urmare, IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale" nu prevede o astfel de excludere, pledând şi pentru consolidarea filialelor care au activităţi diferite de cele ale grupului.

Dacă activităţile uneia sau ale mai multor societăţi diferă atât de mult de cele ale altor entităţi care trebuie incluse în procesul de consolidare, încât includerea lor ar fi incompatibilă cu obligaţia de a furniza o imagine fidelă a ansamblului consolidat, respectivele întreprinderi vor fi excluse din consolidare. Această menţiune nu se va aplica însă unităţilor ce trebuie consolidate şi care desfăşoară activităţi în sectoare diferite (industrie, comerţ, servicii) sau efectuează activităţi industriale ori comerciale cu produse care diferă sau prestează servicii diferite. În notele la conturile consolidate se vor prezenta, în aceste cazuri, informaţii despre activitatea sectorială.

Atunci când o societate-mamă este o instituţie autorizată prin legea bancară, iar una sau mai multe filiale ce urmează a fi consolidate nu au acest statut, filiale vor fi incluse în procesul de consolidare dacă activităţile lor reprezintă o extensie directă a respectivelor instituţii sau a serviciilor subordonate activităţii bancare, cum ar fi leasing-ul, factoring-ul, managementul serviciilor de procesare a datelor şi orice alte activităţi similare.

Pentru instituţii autorizate prin legea bancară, care au filiale nebancare consolidate prin integrare globală sau proporţională, posturile constitutive ale activităţii integrate sunt prezentate la posturile de aceeaşi natură din bilanţul consolidat, o împărţire fiind prezentată în notele la conturile consolidate. Totuşi, dacă o asemenea prezentare nu mai permite evidenţierea caracteristicilor proprii activităţii bancare sau dacă posturile din bilanţul consolidat întocmit de această instituţie nu reflectă caracteristicile activităţii integrate, posturile constitutive ale activităţii integrate sunt prezentate la o rubrică specifică acestei activităţi. De asemenea, în contul de profit şi pierdere consolidat rezultatele acestor activităţi integrate sunt înscrise distinct de veniturile şi cheltuielile generate de activitatea bancară. Acelaşi principiu se va aplica şi în cazul în care societatea-mamă desfăşoară activitate de asigura-

Scanned with OKEN Scanner

re şi consolidează prin integrare societăţi din alt domeniu de activitate[1].

Situaţiile financiare individuale ale societăţilor excluse trebuie ataşate situaţiilor financiare consolidate sau trebuie puse la dispoziţia acţionarilor, la cerere, la un preţ care să nu depăşească costurile administrative aferente.

3.4.1.3. Societăţi care pot fi excluse din ansamblul consolidat

Există totuşi şi situaţii când o filială *poate fi exclusă de la consolidare*. Un astfel de caz apare atunci când societatea controlată este de importanţă neglijabilă, iar excluderea sa nu afectează imaginea fidelă a ansamblului consolidat. În ceea ce priveşte excluderea a două sau mai multe societăţi, aceasta se poate realiza numai dacă, luate împreună, importanţa lor nu este semnificativă în privinţa realizării imagini fidele a grupului.

O filială sau o participaţie poate să fie lăsată în afara consolidării şi dacă informaţiile necesare întocmirii situaţiilor financiare consolidate sunt obţinute cu cheltuieli excesive sau la termene mai îndepărtate decât cele prevăzute. Aceste neajunsuri pot să apără datorită: a) dificultăţilor de ordin practic (dispariţia unor documente contabile, imposibilitatea comunicării acestora în urma unor tulburări socio-politice etc.); b) reglementărilor locale care impun norme incompatibile cu cele reţinute de grup (conturile individuale neputând fi supuse retratărilor); c) existenţei conturilor necontrolate, controlate de servicii mai puţin calificate sau ca urmare a unor situaţii de certificare a acestora cu rezerve ori chiar cu refuzuri.

3.5. Diferenţa din prima consolidare

Întreprinderile care intră pentru prima oară în perimetrul de consolidare pot determina apariţia unor diferenţe cu această ocazie. Includerea acestor entităţi în ansamblul consolidat poate avea loc numai în situaţia în care societatea consolidantă deţine cel puţin 20% din drepturile lor de vot. Procentajul menţionat poate fi atins sau depăşit de către aceasta prin subscri-

[1]. Ordinul ministrului finanţelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, Monitorul Oficial al României, nr. 374/11.08.2000.

Scanned with OKEN Scanner

erea de acţiuni sau părţi sociale într-o unitate nouă, participarea la creşterea de capital a unei întreprinderi existente, ori prin achiziţia de titluri de la vechii acţionari sau de la bursă, dacă acestea sunt cotate.

Atunci când o societate *achiziţionează acţiunile altei entităţi, la o dată ulterioară constituirii acesteia*, preţul de achiziţie nu corespunde, de regulă, cu cota-parte din capitalul propriu care îi revine cumpărătorului, constatându-se o diferenţă. Apare, prin urmare, problema tratării costului de achiziţie.

Conform IAS 22 „Combinări de întreprinderi", o achiziţie trebuie contabilizată la *cost*, acesta fiind suma de bani sau echivalente de numerar plătită, sau *valoarea justă*[1], *la data schimbului*[2], a altor contraprestaţii pentru cumpărare oferite de dobânditor în schimbul controlului activelor nete ale celeilalte întreprinderi, plus orice costuri direct atribuibile achiziţiei. În cazul în care întreprinderea consolidantă *contribuie la înfiinţarea unei noi unităţi*, această diferenţă nu mai poate exista, societatea-mamă fiind remunerată pe măsura aportului adus.

Preţul de achiziţie al acţiunilor cumpărate trebuie, în principiu, să fie egal cu cota-parte de capitalul propriu, constatându-se adesea că cele două valori nu sunt identice. Diferenţa constatată, la data intrării în perimetrul de consolidare a unei societăţi, între costul de achiziţie al titlurilor sale şi partea din capitalul propriu la care acestea dau dreptul poartă denumirea de **diferenţă din prima consolidare**.

Cele mai frecvente situaţii care pot duce la apariţia acestei diferenţe se referă la[3]:

a) diferenţa între valoarea contabilă istorică şi cea reevaluată;

b) cota-parte a capitalului propriu de consolidat care trebuie să fie determinată în baza regulilor specifice consolidării, diferite de cele privind conturile anuale;

---

[1] ***Valoarea justă*** reprezintă suma pentru care un activ poate fi tranzacţionat sau o datorie poate fi decontată, de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv.

[2] ***Data schimbului*** sau a ***achiziţiei*** semnifică data la care controlul societăţii achiziţionate este transferat efectiv dobânditorului.

[3] V. Munteanu, Op. cit., p. 101.

Scanned with OKEN Scanner

c) preţul de achiziţie al titlurilor care se calculează ţinând seama de valorile de piaţă, diferite de cele contabile;

d) raporturile de forţe dintre contractanţi care fac ca preţurile definitive să fie diferite de cele ale pieţei.

Diferenţa constatată cu ocazia primei consolidări între costul de achiziţie al titlurilor şi partea corespunzătoare acestora din capitalul propriu al societăţii dominate poate fi **pozitivă**, atunci când preţul de achiziţie este mai mare decât cota-parte din capitalul propriu, sau **negativă**, în situaţia inversă. Dacă diferenţa este pozitivă, aceasta se va imputa în mod direct asupra elementelor patrimoniale ale societăţii dependente, fie majorând valoarea unor active, fie micşorând valoarea unor pasive, în limita părţii ce revine societăţii dominante. În caz contrar, diferenţa din prima consolidare se va răsfrânge, tot în mod direct, în baza interesului consolidantei, asupra elementelor patrimoniale ale întreprinderii controlate, micşorând valoarea unor active, ori majorând valoarea unor pasive.

Se poate deduce, din aspectele menţionate, că diferenţa din prima consolidare cuprinde două componente, şi anume: o *diferenţă din evaluare* aferentă reestimării diferitelor elemente identificabile ale bilanţului societăţii controlate şi un *sold neafectat*, pozitiv sau negativ, numit *fond comercial*. Prima componentă se referă la plusuri sau la minusuri de valoare latentă care afectează un anumit post din bilanţul entităţii ale cărei titluri sunt deţinute.

Diferenţele de evaluare, dacă există, vor fi depreciate conform regulilor aplicate bunurilor vizate (amortizare şi/sau constituire de provizioane) în felul următor: deprecierea aferentă exerciţiului financiar va afecta rezultatul consolidat, iar cea corespunzătoare exerciţiilor financiare anterioare influenţează rezerva consolidată. Excepţie face situaţia în care bunul care face obiectul acestor diferenţe se cesionează, caz în care diferenţa din evaluare se soldează prin imputarea ei asupra rezultatului consolidat[1]. Dacă totuşi aceste diferenţe nu pot fi identificate sau nu există abateri de evaluare, atunci întrea-

[1] N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., pp. 723-724.

Scanned with OKEN Scanner

ga valoare a diferenţei din prima consolidare, pozitivă sau negativă, va fi înscrisă la fondul comercial pozitiv sau la fondul comercial negativ, după caz.

În fig. 29 sunt redate diferenţa din prima consolidare şi componentele sale.

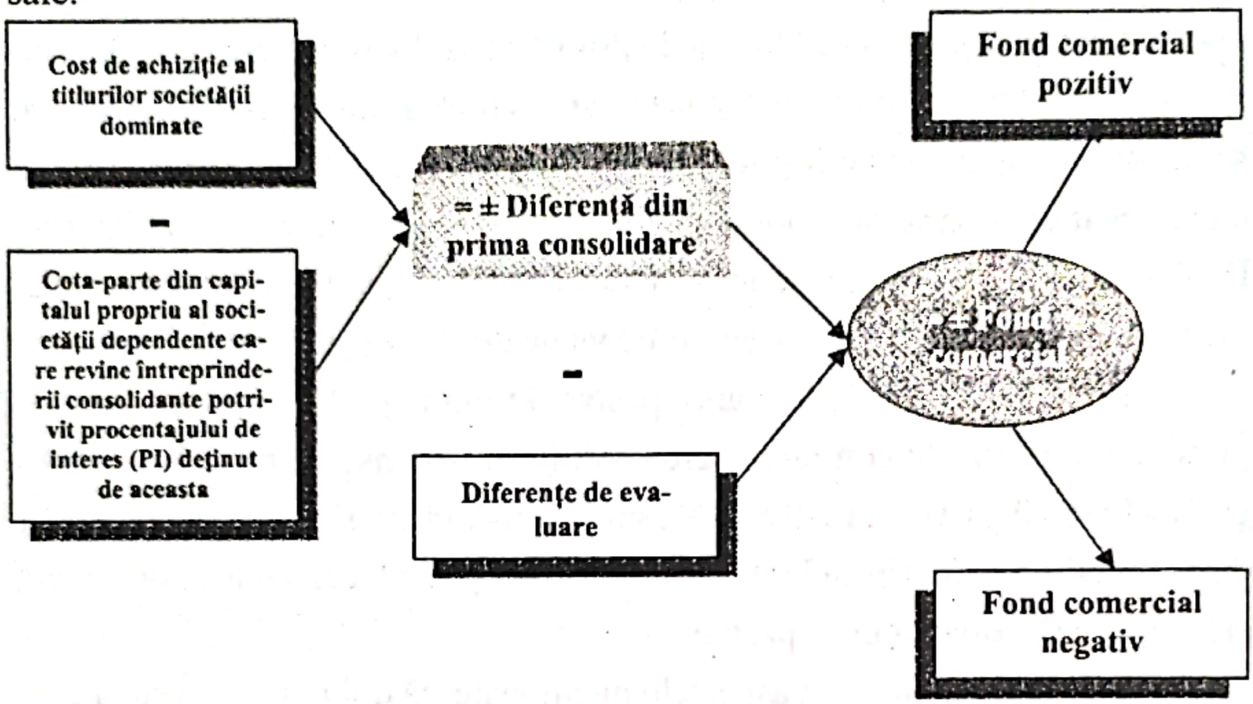


Fig. 29. Diferenţa din prima consolidare şi componentele sale

3.5.1. Fondul comercial pozitiv

Fondul comercial pozitiv (fondul comercial) reprezintă o primă plătită la achiziţionarea titlurilor de participare în contrapartidă cu avantajele pe care acestea le procură societăţii-mamă (eliminarea unei întreprinderi concurente, asigurarea unei aprovizionări sau a unui debuşeu, expansiunea în străinătate, ameliorarea condiţiilor de producţie etc.). Întrucât cumpărătorul plăteşte un preţ suplimentar, reiese clar că această diferenţă nu vizează interesele minoritare. Sesizând faptul că entitatea cumpărătoare va beneficia în urma cesiunii de avantaje importante, vânzătorul are tendinţa de a profita de pe urma acestei situaţii, fondul comercial pozitiv putându-se datora, în ultimă instanţă, şi unei proaste negocieri făcute de cei care vizează creşterea externă a grupului pe această cale.

Aşa cum prevede şi IAS 22 „Combinări de întreprinderi", orice depăşire a costurilor de achiziţie peste proporţia deţinută în activele şi în dato-

Scanned with OKEN Scanner

riile identificabile deţinute de dobânditor, achiziţionate la valoarea justă la data tranzacţiei de schimb, va fi descrisă ca **fond comercial pozitiv (fond comercial)** şi recunoscută ca un activ necorporal.

Prin preţul plătit în plus fondul comercial poate fi asimilat unei investiţii şi este supus amortizării. Acest lucru trebuie să se facă sistematic de-a lungul duratei sale de viaţă utilă, care reprezintă cea mai bună estimare a perioadei în timpul căreia beneficii economice viitoare sunt aşteptate a fi generate către întreprindere. Conform standardului menţionat, fondul comercial, în mod normal, nu are o durată de viaţă utilă mai mare de douăzeci de ani din momentul recunoaşterii iniţiale.

Regimul de amortizare folosit este cel linear, iar amortizarea aferentă fiecărei perioade trebuie recunoscută ca o cheltuială. În situaţia în care durata de viaţă utilă a fondului comercial depăşeşte douăzeci de ani, perioada şi metoda de amortizare trebuie revizuite cel puţin la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar. Dacă a existat o schimbare semnificativă în structura preconizată a beneficiilor economice rezultate din fondul comercial, metoda trebuie schimbată pentru a reflecta această modificare de structură[1].

Înţelegerea aspectelor menţionate are în vedere următorul exemplu: societatea-mamă „SM" a achiziţionat, în al doilea trimestru al anului „N", 80% din acţiunile entităţii „A" pentru suma de 12.500 lei/acţiune. Toate acţiunile ultimei unităţi au drept de vot simplu, capitalul social al acesteia este divizat în acţiuni cu o valoare nominală de 10.000 lei/acţiune, iar legătura dintre cele două unităţi este numai de tip direct. Pentru întreprinderea „A", se mai cunosc următoarele elemente:

- ♦ capital social: 100.000.000 lei;
- ♦ rezerve: 20.000.000 lei;
- ♦ rezultat („N-1"): 5.000.000 lei;
- ♦ amortizarea utilajelor: 14.000.000 lei;
- ♦ amortizarea mijloacelor de transport: 7.000.000 lei;
- ♦ datorii: 29.000.000 lei.

[1] *** Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 22 „Combinări de întreprinderi", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 618.

Scanned with OKEN Scanner

Presupunem, de asemenea, că rezultatul societății „A" din anul „N-1" s-a distribuit în totalitate în primul trimestru, iar unele active ale acestei unități (tabelul 12) mai au o durată de viață utilă de 5 ani.

TABELUL 12

ACTIVELE CORPORALE ALE SOCIETĂȚII „A"

Active	Valoarea de intrare	Valoarea actuală
Terenuri	21.000.000	21.500.000
Utilaje	60.000.000	46.300.000
Mijloace de transport	30.000.000	23.700.000
TOTAL	**111.000.000**	**91.500.000**

Deoarece capitalul social al unității „A" este de 100.000.000 lei, iar valoarea nominală a unei acțiuni de 10.000 lei, rezultă că numărul acțiunilor este de 10.000. Mărimea capitalului propriu la data achiziției rezultă din calculul următor:

CP = Capital social + Rezerve + Rezultat „N-1" = 100.000.000 lei + + 20.000.000 lei + 0 lei[1] = 120.000.000 lei.

Comparând valoarea netă contabilă a activelor corporale cu cea actuală de la data achiziționării titlurilor, reies următoarele diferențe de evaluare (tabelul 13):

TABELUL 13

DIFERENȚE DE EVALUARE AFERENTE ACTIVELOR CORPORALE ALE SOCIETĂȚII „A"

Active	Valoare netă contabilă	Valoare actuală	Diferențe de evaluare col. (2-1)
0	1	2	3
Terenuri	21.000.000	21.500.000	500.000
Utilaje	46.000.000[2]	46.300.000	300.000
Mijloace de transport	23.000.000	23.700.000	700.000
DIFERENȚE DE EVALUARE			**1.500.000**

Întreprinderea „SM" a achiziționat 80% din numărul acțiunilor societății „A". Toate titlurile acestei unități au drept de vot simplu, ceea ce înseam-

[1] Întrucât rezultatul exercițiului „N-1" s-a distribuit integral, acesta nu a afectat capitalul propriu al societății „A".

[2] Valoarea netă contabilă a utilajului este egală cu valoarea de intrare (60.000.000 lei) – amortizarea aferentă acestuia (14.000.000 lei) = ***46.000.000 lei***.

Scanned with OKEN Scanner

nă că procentajul de control al entității consolidante este de 80%. Faptul că legătura dintre cele două întreprinderi este doar de tip direct face ca și procentajul de interes să aibă aceeași valoare (**PC = PI = 80%**). În baza acestuia se determină cota-parte din capitalul propriu al societății controlate la care are dreptul unitatea „SM", precum și diferența din prima consolidare.

Întrucât societatea-mamă nu a cumpărat toate acțiunile filialei „A", nici diferențele din evaluarea activelor identificabile ale acesteia nu-i vor reveni în totalitate, ci proporțional cu procentajul de interes deținut (80%), restul fiind atribuit interesului minoritar. Determinarea diferenței din prima consolidare și a componentelor acesteia sunt evidențiate în tabelul 14.

TABELUL 14

DIFERENȚA DIN PRIMA CONSOLIDARE ȘI COMPONENTELE ACESTEIA

Explicații	Mod de calcul
Cost de achiziție	10.000 acțiuni x 80% x 12.500 lei/acțiune = 100.000.000 lei
Cota-parte din capitalul propriu al societății „A"	120.000.000 lei x 80% = 96.000.000 lei
Diferență din prima consolidare	100.000.000 lei – 96.000.000 lei = 4.000.000 lei
Diferență de evaluare	500.000 lei + 300.000 lei + 700.000 lei = 1.500.000 lei, din care: a) *grup*: 1.500.000 lei x 80% = 1.200.000 lei; b) *minoritari*: 1.500.000 lei x 20% = 300.000 lei.
Fond comercial pozitiv	*4.000.000 lei – 1.200.000 lei = 2.800.000 lei*

Deoarece unele dintre elementele care au dus la apariția diferenței de evaluare sunt amortizabile (utilaje și mijloace de transport), înseamnă că plusul de valoare de 1.000.000 lei va fi, de asemenea, supus amortizării pe durata de viață a bunurilor care l-au generat (5 ani), înregistrându-se o anuitate de 200.000 lei (1.000.000 lei / 5 ani = 200.000 lei/an). Presupunând că durata de viață utilă a fondului comercial s-a estimat pentru cinci ani, reiese că amortizarea anuală a imobilizării necorporale respective este de 560.000 lei (2.800.000 lei / 5 ani = 560.000 lei/an).

Prin intermediul următoarelor articole contabile se evidențiază[1]:

[1]Sumele debitoare și creditoare din articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

a) eliminarea titlurilor de participare deţinute la societatea „A" în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu al acesteia care revine întreprinderii consolidante:

%	=	%	120.000	120.000
Capital social „A"		Titluri de participare la „A"	100.000	96.000
Rezerve „A"		Participaţii minoritare	20.000	24.000

b) diferenţele de evaluare şi amortizarea anuală suplimentară corespunzătoare imobilizărilor corporale (80% pentru grup şi 20% pentru minoritari):

Imobilizări	=	%	1.500	
		Titluri de participare la „A"		1.200
		Participaţii minoritare		300
%	=	Imobilizări		200
Rezultat grup			160	
Rezultat aferent participaţiilor minoritare			40	

c) fondul comercial pozitiv şi amortizarea anuală aferentă acestuia:

Fond comercial pozitiv	=	Titluri de participare la "A"	2.800	2.800
Rezultat consolidat	=	Fond comercial pozitiv	560	560

3.5.2. Fondul comercial negativ

Orice exces al interesului dobânditorului în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile achiziţionate peste costul de achiziţie de la data efectuării tranzacţiei de schimb trebuie recunoscut ca **fond comercial negativ**[1]. Această diferenţă se poate datora fie faptului că activele au fost supraevaluate şi datoriile identificabile subevaluate (sau omise), fie unei previziuni de pierdere ori lipsă de randament. Situaţia în cauză poate fi întâlnită şi atunci când achiziţia a fost realizată în condiţii avantajoase printr-o negociere abilă.

Diferenţele de evaluare pozitive nu pot conduce la obţinerea unui fond comercial negativ. Prin urmare, acestea nu sunt luate în calcul întrucât ar du-

[1]. *. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 22 „Combinări de întreprinderi", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 619.

Scanned with OKEN Scanner

ce la majorarea fondului comercial negativ, situație în care acestuia i se transferă integral diferența din prima consolidare obținută.

Datele din exemplul precedent, precum și faptul că titlurile societății „A" au fost achiziționate la costul de 11.500 lei/acțiune stau la baza înțelegerii aspectelor prezentate. Modul de calcul a diferenței din prima consolidare și a componentelor acesteia se prezintă, în acest caz, în tabelul 15.

TABELUL 15

DIFERENȚA DIN PRIMA CONSOLIDARE ȘI FONDUL COMERCIAL NEGATIV

Explicații	Mod de calcul
Cost de achiziție	10.000 acțiuni x 80% x 11.500 lei/acțiune = 92.000.000 lei
Cota-parte din capitalul propriu al societății „A"	120.000.000 lei x 80% = 96.000.000
Diferență din prima consolidare	92.000.000 lei – 96.000.000 lei = – 4.000.000 lei
Diferență de evaluare	-
Fond comercial negativ	*– 4.000.000 lei – 0 = – 4.000.000 lei*

Fondul comercial negativ trebuie imputat rezultatelor prin virarea eșalonată la venituri. Întrucât „nu răspunde nici definiției capitalului propriu și nici definiției datoriilor ... fondul comercial negativ apare în activ, la imobilizări necorporale, cu semnul minus, ca un element rectificativ"[1].

Prin intermediul următoarelor articole contabile se evidențiază[2]:

a) eliminarea titlurilor de participare deținute la societatea „A" în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu al acesteia care revine întreprinderii consolidante și fondul comercial negativ:

%	=	%	120.000	120.000
Capital social „A"		Titluri de participare la „A"	100.000	92.000
Rezerve „A"		Participații minoritare	20.000	24.000
		Fond comercial negativ		4.000

b) reluarea anuală a fondului comercial negativ (4.000.000 lei), pe durata de viață estimată, presupusă a fi de cinci ani, la rezultatul consolidat

[1] R. Petriș, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardului Internațional de Contabilitate nr. 27 „Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale", Editura CECCAR, București, 2004, p. 169.

[2] Sumele debitoare și creditoare din articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

(4.000.000 lei / 5 ani = 800.000 lei/an):

Fond comercial negativ	=	Rezultat grup	800	800

În măsura în care fondul comercial negativ nu are legătură cu pierderile şi cheltuielile viitoare preconizate, acesta reprezintă, conform IAS 22 „Combinări de întreprinderi", un câştig care este recunoscut ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziţionate sunt consumate. Situaţia se schimbă în cazul activelor monetare când câştigul obţinut este recunoscut imediat ca venit.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

PRINCIPII ŞI REGULI CONTABILE APLICATE ÎN CONSOLIDARE

Procesul de consolidare trebuie să răspundă cerinţei de a prezenta o imagine fidelă a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, profitului sau pierderii aferente societăţilor incluse în consolidare, ca şi cum ar fi vorba despre o singură întreprindere. Îndeplinirea acestui deziderat presupune respectarea principiilor contabile generale şi luarea în considerare a caracteristicilor proprii consolidării.

Situaţiile financiare consolidate trebuie să precizeze politicile contabile adoptate în procesul de determinare a sumelor corespunzătoare posturilor din bilanţ. În cazul în care informaţiile generate de aceste conturi nu sunt suficiente pentru a reflecta *imaginea fidelă* a poziţiei financiare[1], performanţelor, modificării capitalului propriu şi fluxurilor de trezorerie ale ansamblului consolidat, acestea trebuie completate cu informaţii suplimentare. Dacă în situaţii excepţionale aplicarea unei prevederi nu corespunde acestei cerinţe, se admit derogări atât cât este necesar pentru obţinerea unei imagini fidele, menţionându-se, printr-o notă la situaţiile financiare consolidate, detalii cu privire la neaplicarea prevederii respective, precum şi la efectele acesteia asupra poziţiei financiare şi a rezultatului.

Elementele patrimoniale, veniturile şi cheltuielile societăţilor consolidate trebuie evaluate în conformitate cu metode contabile omogene. Definirea principiilor contabile şi a metodelor de evaluare specifice grupului trebu-

[1] ***Poziţia financiară*** reprezintă relaţia dintre activele, datoriile şi capitalurile proprii ale unei întreprinderi, aşa cum sunt raportate în bilanţ *(Ministerul Finanţelor Publice, Reglementări contabile pentru agenţi economici, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 101).*

Scanned with OKEN Scanner

ie să aibă în vedere reglementările referitoare la principiile contabile aplicate de fiecare societate dependentă, precum şi cele legate de noţiunea de imagine fidelă. Atunci când aplicarea acestora conduce la distorsionarea imaginii întreprinderii, trebuie efectuate anumite derogări de la dispoziţiile în cauză. În această situaţie, unitatea trebuie să menţioneze în notele explicative[1]:

a) că echipa managerială apreciază că situaţiile financiare dau o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţelor şi fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii;

b) că toate dispoziţiile principale ale normelor IAS, cu o singură excepţie, au fost aplicate;

c) norma care nu a fost aplicată, natura derogării, tratamentul cerut de normă, motivul pentru care acest tratament deformează imaginea întreprinderii şi tratamentul aplicat;

d) impactul derogării la nivelul contului de profit şi pierdere, al bilanţului şi al tabloului fluxurilor de trezorerie.

4.1. Principii contabile generale

Evaluarea posturilor cuprinse în situaţiile financiare individuale, cât şi în cele consolidate trebuie să se efectueze în concordanţă cu principiile contabile (continuităţii activităţii, permanenţei metodelor[2], prudenţei, independenţei exerciţiului, evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, intangibilităţii, necompensării). La acestea se adaugă, potrivit Ordinului nr. 94/2001 al ministrului finanţelor publice pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, principiul pragului de semnificaţie şi principiul prevalenţei economicului asupra juridicului.

Conform *principiului pragului de semnificaţie*[3] orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situaţiilor financi-

---

[1] Liliana Malciu, Contabilitate aprofundată, Editura Economică, Bucureşti, 2000, p. 118.

[2] Modificările care intervin de la un exerciţiu financiar la altul nu pot apărea decât în situaţii extraordinare, fiind obligatorie prezentarea acestora în notele explicative.

[3] ***Pragul de semnificaţie*** este măsura de la care o eroare, o inexactitate sau o omisiune poate afecta conformitatea cu regulile şi sinceritatea situaţiilor financiare anuale, precum şi imaginea fidelă a patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

are. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură sau cu funcţii similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată. Informaţiile prezentate în situaţiile financiare trebuie să reflecte, potrivit *principiului prevalenţei economicului asupra juridicului*, realitatea economică a evenimentelor şi tranzacţiilor, nu numai forma lor juridică[1].

În afara principiilor menţionate, definirea şi utilizarea valorii de intrare şi a valorii de inventar, precum şi tratamentul amortizărilor şi provizioanelor trebuie avute în vedere la întocmirea atât a situaţiilor financiare anuale individuale, cât şi a celor consolidate.

4.2. Principii şi reguli contabile aplicate conturilor consolidate

Principiile contabile şi metodele de evaluare aplicate în procesul de consolidare fac referire, în principal, la *omogenizare* şi la *regulile de consolidare (eliminarea operaţiunilor interne, retratări, ajustări etc.)*.

Dacă în mai multe societăţi consolidate se întâlneşte o situaţie similară, atunci trebuie aplicat principiul omogenizării. În cazul în care grupul utilizează, de exemplu, metoda FIFO (primul intrat – primul ieşit) pentru evaluarea stocurilor ieşite din gestiune, pentru alte întreprinderi se poate reţine metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit) dacă aceasta corespunde modului efectiv de stocaj al entităţilor respective şi dacă ea este aplicată în mod omogen tuturor unităţilor consolidate care prezintă modalităţi similare de stocaj.

Aplicarea acestui principiu trebuie să se facă, de asemenea, independent de localizarea geografică a întreprinderilor consolidate. În plus, utilizarea lui nu depinde de tipul de dependenţă care apare între societăţile grupului, el fiind aplicat atât întreprinderilor controlate exclusiv, cât şi celor controlate în comun sau asupra cărora se exercită o influenţă semnificativă.

Regulile de consolidare (retratări, ajustări ale conturilor individuale etc.) se aplică doar în situaţia în care au o importanţă semnificativă la nivelul ansamblului consolidat. De asemenea, acestea pot fi făcute în mod des-

[1]Ministerul Finanţelor Publice, Reglementări contabile pentru agenţi economici, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 40.

Scanned with OKEN Scanner

centralizat de către fiecare societate a grupului, întocmindu-se în acest sens un jurnal auxiliar de consolidare, sau centralizat.

Retratările şi ajustările prealabile consolidării se referă la: eliminarea efectelor înregistrărilor făcute ca urmare a aplicării legislaţiei fiscale; impozitul pe profit; conturile reciproce dintre societăţile integrate; conversia conturilor societăţilor străine etc. Scopul *retratărilor* este acela de a asigura aplicarea unor *metode omogene de evaluare* în procesul de consolidare, întrucât cumularea posturilor nu se poate efectua în mod concret dacă la nivelul întreprinderilor reţinute în perimetrul de consolidare nu există uniformitate în ceea ce priveşte evaluarea amortizării, stocurilor, provizioanelor etc. Pentru ca în situaţiile financiare consolidate să nu fie incluse operaţiunile reciproce între entităţile care formează ansamblul consolidat, este necesară *ajustarea* conturilor individuale ale acestora, astfel încât ele să prezinte conturi perfect reciproce.

Mai mult decât atât. Orice retratare (reanalizare, modificare) a conturilor individuale efectuată în procesul de consolidare ţine seama de două aspecte, şi anume[1]:

a) dacă modificarea **are incidenţă asupra capitalului propriu** al unei societăţi. În această situaţie *se vor corecta **rezervele** pentru fluxurile contabile aferente exerciţiilor financiare anterioare* celui pentru care se întocmesc situaţii financiare. Un astfel de tratament este adecvat întrucât *rezervele corespund rezultatelor obţinute în exerciţiile financiare precedente.* În schimb, dacă *fluxul contabil vizează exerciţiul de referinţă (exerciţiul curent) se va corecta **rezultatul exerciţiului***;

b) dacă modificarea **nu are nici o incidenţă asupra capitalului propriu** al unei entităţi. În acest caz se vor corecta fie două elemente din bilanţ, fie două elemente din contul de profit şi pierdere.

Retratarea conturilor individuale ale unităţilor cuprinse în ansamblul de consolidare are în vedere, în principal, conturile intra-grup, imobilizările şi amortizarea acestora, stocurile şi producţia în curs de execuţie, provizioanele, capitalurile proprii şi nu în ultimul rând impozitul pe profit. IAS 12

[1]M. Săcărin, Contabilitatea grupurilor multinaţionale, Editura Economică, Bucureşti, 2001, p. 48.

Scanned with OKEN Scanner

„Impozitul pe profit" cere ca orice operaţie să fie prezentată ţinându-se cont de propriile consecinţe fiscale teoretice. Astfel, efectele fiscale ale unei operaţii sunt luate în calcul chiar dacă, în practică, acestea nu vor deveni efective decât în exerciţiile următoare[1]. De aici şi necesitatea evidenţierii impozitelor amânate.

Indiferent de regulile de evaluare alese, acestea trebuie să răspundă principiului permanenţei metodelor. În situaţia în care armonizarea nu este posibilă, în notele explicative trebuie furnizate informaţii cu privire la proporţia posturilor contabile pentru care nu au fost aplicate reguli omogene.

4.3. Unele aspecte cu privire la impozitele amânate

Un aspect deosebit de important care trebuie analizat şi evidenţiat atât în contabilitatea individuală, cât şi în cea consolidată se referă la determinarea **cheltuielii cu impozitul pe profit**. În acest sens, practica contabilă internaţională recunoaşte două metode de contabilizare a acesteia, şi anume: *metoda impozitului exigibil* şi *metoda reportului de impozit* sau a *impozitului amânat*.

Prima metodă, utilizată în special în ţările Europei continentale (Franţa, Germania, Italia etc.) şi în ţara noastră, porneşte de la ideea conform căreia cheltuiala cu impozitul pe profit trebuie să coincidă cu cea care apare în declaraţia fiscală (impozitul exigibil). Potrivit acestei stări de fapt, determinarea ei se face pe baza rezultatului fiscal, fără luarea în considerare a diferenţelor care pot să apară între acesta şi rezultatul contabil.

Spre deosebire de metoda prezentată, cea a impozitelor amânate[2] ţine cont, în vederea calculării *cheltuielii cu impozitul pe profit*[3], de *diferenţele temporare*[4] care pot să apară între rezultatul fiscal şi cel contabil. Se permite astfel o evaluare corectă a acesteia fără însă ca ea să corespundă cu cheltuia-

---

[1] M. Săcărin, Op. cit., p. 60.

[2] Această metodă este utilizată cu precădere în ţările anglo-saxone.

[3] ***Cheltuiala cu impozitul pe profit*** trebuie înregistrată în exerciţiul financiar în care veniturile şi cheltuielile au fost contabilizate, chiar dacă aceasta nu este egală cu impozitul datorat stabilit în conformitate cu normele fiscale.

[4] Diferenţele care apar în această situaţie sunt ***temporare***, întrucât ele se vor realiza, mai devreme sau mai târziu, în exerciţiile financiare viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

la plătită sau de plătit. Prin acest mod de reflectare se pun în evidenţă diferenţele temporare dintre cele două rezultate care îşi au originea într-un exerciţiu financiar, dar care se resorb în cele următoare.

Metoda reportului de impozit ia în considerare aceste diferenţe temporare în sensul diminuării cheltuielii cu impozitul pe profit pentru cheltuielile deductibile fiscal în perioadele următoare şi al majorării acesteia cu veniturile temporar neimpozabile, în acord cu cota de impozitare. Diferenţele temporare rezultă din compararea valorii contabile a activelor şi datoriilor cu valoarea lor fiscală. Principalele surse ale unor astfel de diferenţe sunt date de[1]:

♦ elementele contabilizate în cursul exerciţiului, dar care au fost deja luate în calculul rezultatului fiscal într-un exerciţiu precedent (cheltuieli ori venituri înregistrate în avans în contabilitate);

♦ elementele cuprinse în rezultatul fiscal al unui exerciţiu, dar care au fost contabilizate anterior (cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului pentru care s-au constituit anterior provizioane nedeductibile fiscal);

♦ elementele contabilizate în cursul exerciţiului, dar care vor fi incluse în rezultatul fiscal ulterior (cheltuielile de natura provizioanelor nedeductibile, veniturile şi cheltuielile din vânzări cu plata în rate);

♦ elementele incluse în rezultatul fiscal al exerciţiului, dar care vor fi contabilizate la cheltuieli sau la venituri ulterior (diferenţa dintre amortizarea fiscală şi cea contabilă, atunci când nu afectează rezultatul contabil);

♦ reportarea pierderilor fiscale ori a creditelor fiscale neutilizate, în măsura în care se poate aprecia că în viitor va exista profit impozabil suficient care să permită utilizarea pierderii fiscale reportate ori a creditului fiscal înainte de expirarea termenului pentru care acestea sunt disponibile.

Din cele prezentate reiese că între *valoarea contabilă* a unui activ sau pasiv şi *valoarea care îi este atribuită din punct de vedere fiscal* pot exista diferenţe temporare care reprezintă **surse de impozit amânat**. Acestea se referă atât la *datorii de impozit amânat* (valoarea contabilă a unui activ este mai

[1] R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., p. 61.

Scanned with OKEN Scanner

mare decât valoarea sa fiscală, respectiv valoarea contabilă a unui pasiv este mai mică decât valoarea fiscală a acestuia)[1], cât şi la *creanţe de impozit amânat* (valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa fiscală, respectiv valoarea contabilă a unui pasiv este mai mare decât valoarea fiscală a acestuia)[2].

În vederea înţelegerii acestor aspecte, presupunem că o unitate deţine un aparat de măsurare, control şi reglare a cărui valoare de intrare la 01.01.„N" este de 30.000.000 lei. Durată normală de utilizare a acestui bun este de 5 ani, iar societatea „A" foloseşte metoda lineară pentru amortizarea activelor sale. După 3 ani de la achiziţionare, întreprinderea reevaluează mijlocul fix la valoarea de 16.000.000 lei, care nu este recunoscută de organul fiscal.

Luând în considerare datele prezentate, aspectele legate de amortizarea aparatului de măsurare, control şi reglare se prezintă în tabelul 16.

TABELUL 16

AMORTIZAREA MIJLOCULUI FIX ŞI EVIDENŢIEREA DIFERENŢELOR DE AMORTIZARE APĂRUTE CU OCAZIA REEVALUĂRII - mii lei -

Anii	Bază de calcul	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Valoare reevaluată	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Diferenţe de amortizare col. (6-2)
		Anuală[3]	Cumulată			Anuală	Cumulată		
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
„N"	30.000	6.000	6.000	24.000	-	6.000	6.000	24.000	-
„N+1"	24.000	6.000	12.000	18.000	-	6.000	12.000	18.000	-

[1] ***Datoriile de impozit amânat*** sunt sumele de impozit pe rezultat care vor genera *sume impozabile* în determinarea beneficiului exerciţiilor viitoare. Acestea se referă la: reevaluarea unor active în sensul creşterii valorii acestora, fără ca noua valoare să aibă girul fiscal; primirea de subvenţii de la stat fără ca acestea să fie impozabile; cheltuielile de dezvoltare a căror deducere a fost recunoscută la data efectuării, dar care sunt imobilizate din punct de vedere contabil; diferenţa dintre amortizarea fiscală, mai mare, şi cea contabilă, mai mică, care face ca valoarea contabilă a activului amortizabil să fie mai mare decât valoarea lui fiscală; achiziţiile de participaţii a căror valoare contabilă este diferită de cea fiscală; veniturile financiare incluse în beneficiul contabil, dar care vor fi impozitate doar la încasare.

[2] ***Creanţele de impozit amânat*** vizează mărimile de impozit pe profit care vor genera *sume deductibile* în determinarea rezultatului exerciţiilor viitoare. Acestea au în vedere: provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli care, în momentul constituirii, nu sunt deductibile, provizioanele deductibile fiscal în anii următori sau provizioanele pentru depreciere care nu sunt deductibile; cheltuielile de cercetare trecute la rezultatul exerciţiului în care au fost efectuate, în timp ce deducerea lor fiscală este eşalonată pe o perioadă mai lungă de timp; reevaluarea valorii unor active cărora li se atribuie valori mai mici decât cele de dinainte, iar diferenţele nu sunt recunoscute fiscal.

[3] *Cota de amortizare liniară* $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{5 \text{ ani}} \times 100 = 20\%;$

Amortizarea anuală = baza de calcul x cota de amortizare lineară = 30.000.000 lei x 20% = = 6.000.000 lei/an.

Scanned with OKEN Scanner

Anii	Bază de calcul	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Valoare reevaluată	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Diferențe de amortizare col. (6-2)
		Anuală[3]	Cumulată			Anuală	Cumulată		
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
„N+2"	18.000	6.000	18.000	12.000	-	6.000	18.000	12.000	-
„N+3"	12.000	6.000	24.000	6.000	16.000	8.000	26.000	8.000	+ 2.000
„N+4"	6.000	6.000	30.000	-	8.000	8.000	34.000	-	+ 2.000
TOTAL		30.000	30.000	-	-	34.000	34.000	-	+ 4.000

Normele contabile internaţionale stipulează că metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care *beneficiile economice* aduse de activele amortizabile sunt consumate de către întreprindere[1]. Dacă ne referim strict la activul achiziţionat în anul „N", entitatea A" va trebui, pentru a-şi recupera investiţia, să realizeze un beneficiu în sumă de 30.000.000 lei.

Continuând raţionamentul anterior şi folosind datele din tabelul 16, reiese că recuperarea valorii nete contabile reevaluate din anul „N+3" (16.000.000 lei) necesită obţinerea unui rezultat echivalent. Cum însă *valoarea contabilă a bunului (16.000.000) este mai mare decât valoarea lui fiscală[2] (12.000.000 lei)*, înseamnă că pentru partea nerecunoscută încă (16.000.000 lei – 12.000.000 lei = 4.000.000 lei) unitatea va avea de evidenţiat o diferenţă temporară impozabilă. Societatea va trebui să contabilizeze, prin urmare, o datorie totală privind impozitul pe profit amânat de 640.000 lei (4.000.000 lei x 16% = 640.000 lei), adică 320.000 lei pentru fiecare din cei doi ani rămaşi de utilizare a activului corporal respectiv. Suma de 640.000 lei reprezintă impozitul pe care îl va plăti entitatea „A" atunci când va recupera valoarea contabilă a activului.

În baza datelor obţinute, întreprinderea „A" va efectua în exerciţiile financiare „N+3" şi „N+4" următoarele operaţiuni:

a) *în exerciţiul financiar „N+3":*

♦ înregistrarea diferenţei favorabile rezultate din reevaluarea activului corporal (4.000.000 lei):

---

[1]. Standardele internaţionale de contabilitate, IAS 16 „Imobilizări corporale", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 366.

[2]Organul fiscal recunoaşte, la acea dată, cheltuieli deductibile doar de 12.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare”	=	105 „Rezerve din reevaluare”	4.000.000	4.000.000

♦ evidenţierea cheltuielilor aferente amortizării activului reevaluat (8.000.000 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	8.000.000	8.000.000

♦ reflectarea datoriei privind impozitul pe profit amânat (320.000 lei):

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat”	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv”	320.000	320.000

♦ preluarea în contul de profit şi pierdere a cheltuielilor cu impozitul pe profit amânat (320.000 lei):

121 „Profit şi pierdere”	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat”	320.000	380.000

b) *în exerciţiul financiar „N+4”:*

♦ evidenţierea cheltuielilor cu amortizarea aferente anului „N+4” (8.000.000 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	8.000.000	8.000.000

♦ scoaterea din funcţiune a mijlocului fix amortizat integral:

2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	=	2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare”	34.000.000	34.000.000

♦ înregistrarea datoriei privind impozitul pe profit amânat (320.000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat”	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv”	320.000	320.000

♦ preluarea în contul de profit şi pierdere a cheltuielilor cu impozitul pe profit amânat (320.000 lei):

121 „Profit şi pierdere”	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat”	320.000	320.000

♦ plata impozitului pe profit (640.000 lei):

4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	640.000	640.000

Să analizăm, în continuare, şi situaţia în care la sfârşitul exerciţiului financiar „N+2” s-a procedat la reevaluarea mijlocului fix, stabilindu-se pentru acesta suma de 10.000.000 lei. Presupunem că nici această valoare nu este recunoscută de organul fiscal, iar în contul 105 „Rezerve din reevaluare” există o sumă suficient de mare care să permită deducerea integrală a diferenţei nefavorabile din aceasta, fără implicarea unui cont de cheltuială.

În conformitate cu aceste date, aspectele legate de amortizarea aparatului de măsurare, control şi reglare se prezintă în tabelul 17.

TABELUL 17

AMORTIZAREA MIJLOCULUI FIX ŞI EVIDENŢIEREA DIFERENŢELOR DE AMORTIZARE APĂRUTE CU OCAZIA REEVALUĂRII - mii lei -

Anii	Bază de calcul	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Valoare reevaluată	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Diferenţe de amortizare col. (6-2)
		Anuală	Cumulată			Anuală	Cumulată		
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
„N”	30.000	6.000	6.000	24.000	-	6.000	6.000	24.000	-
„N+1”	24.000	6.000	12.000	18.000	-	6.000	12.000	18.000	-
„N+2”	18.000	6.000	18.000	12.000	-	6.000	18.000	12.000	-
„N+3”	12.000	6.000	24.000	6.000	10.000	5.000	23.000	8.000	– 1.000
„N+4”	6.000	6.000	30.000	-	5.000	5.000	28.000	-	– 1.000
TOTAL		30.000	30.000	-	-	28.000	28.000	-	– 2.000

Din tabelul 2 reiese că *valoarea contabilă a activului corporal (10.000.000) este mai mică decât valoarea lui fiscală (12.000.000 lei)*, ceea ce înseamnă că pentru suma de 2.000.000 lei (10.000.000 lei – 12.000.000

Scanned with OKEN Scanner

lei = – 2.000.000 lei) întreprinderea va avea de evidenţiat o diferenţă temporară deductibilă. În consecinţă, societatea trebuie să contabilizeze o creanţă totală privind impozit pe profit amânat în sumă de 320.000 lei (2.000.000 lei x 16% = 320.000 lei), adică 160.000 lei pentru fiecare din anii de utilizare rămaşi. Suma de 320.000 lei reprezintă impozitul pe profit amânat pe care unitatea „A" îl va încasa în momentul recuperării valorii contabile a activului.

Conform datelor obţinute, societatea „A" va efectua în anii „N+3" şi „N+4" următoarele operaţii:

a) *în anul „N+3":*

♦ înregistrarea diferenţei nefavorabile (2.000.000 lei) rezultate în urma reevaluării activului corporal:

105 „Rezerve din reevaluare"	=	2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"	2.000.000	2.000.000

♦ evidenţierea cheltuielilor aferente amortizării activului reevaluat (5.000.000 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	5.000.000	5.000.000

♦ reflectarea sumei de recuperat reprezentând impozitul pe profit amânat (160.000 lei):

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	160.000	160.000

♦ preluarea în contul de profit şi pierdere a venitului cu impozitul pe profit amânat (160.000 lei):

791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	=	121 „Profit şi pierdere"	160.000	160.000

b) *în anul „N+4":*

Scanned with OKEN Scanner

♦ evidenţierea cheltuielilor cu amortizarea aferente anului „N+4" (5.000.000 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	5.000.000	5.000.000

♦ scoaterea din funcţiune a mijlocului fix amortizat integral:

2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	=	2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"	28.000.000	28.000.000

♦ înregistrarea creanţei privind impozitul pe profit amânat (160.000 lei):

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	160.000	160.000

♦ preluarea în contul de profit şi pierdere a venitului rezultat din creanţele privind impozitul pe profit amânat (160.000 lei):

791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	=	121 „Profit şi pierdere"	160.000	160.000

♦ încasarea sumei de 320.000 lei reprezentând impozitul pe profit amânat:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	320.000	320.000

Cheltuielile şi veniturile al căror *caracter fiscal este definitiv* nu se au în vedere la determinarea impozitului pe profit amânat. Acestea se referă la cheltuielile a căror nedeductibilitate este definitivă datorită refuzului organului fiscal de a le accepta, ori la veniturile luate în calculul rezultatului contabil, dar care sunt excluse de la stabilirea rezultatului fiscal (cheltuieli inutile, amenzi, provizioane a căror mărime nu reflectă realitatea, venituri din dividende etc.).

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, *impozitul exigibil* contabilizat în contul de rezultate corespunde celui datorat pentru anul financiar încheiat. Cât priveşte *impozitul amânat* constatat în contul de profit şi pierdere, acesta trebuie să corespundă rezultatului economic al exerciţiului.

Noţiunea de impozit amânat este des întâlnită şi în consolidare. Întrucât relaţiile de afaceri ale întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare nu se stabilesc exclusiv cu partenerii externi acestuia, deseori se pune problema eliminării profiturilor sau pierderilor interne generate de tranzacţiile intra-grup. O altă situaţie priveşte aplicarea de către entităţile componente ale ansamblului consolidat a unor metode de evaluare diferite de cele reţinute în procesul de consolidare. Şi într-un caz şi în celălalt trebuie evidenţiate impozite amânate după cum urmează[1]:

a) când se elimină un profit intern, valoarea contabilă a unui activ (cea prezentată în situaţiile financiare consolidate) devine mai mică decât valoarea lui fiscală (cea reţinută în bilanţul individual); rezultă de aici o diferenţă temporară deductibilă, generatoare de creanţă de impozit amânat;

b) când se elimină o pierdere internă, valoarea contabilă a unui activ devine mai mare decât valoarea lui fiscală; rezultă de aici că diferenţa temporară este impozabilă şi generează o datorie de impozit amânat.

Luând în considerare şi procesul de consolidare, rezultă că în cadrul creanţelor şi datoriilor de impozit pe profit amânat vom regăsi şi următoarele elemente:

a) la *creanţe de impozit amânat*: activele contabilizate în bilanţul consolidat la o valoare contabilă inferioară celei fiscale; diferenţele nerecunoscute fiscal, care rezultă în urma achiziţiei unei participaţii, între valoarea recunoscută a unor active (mai mică) sau a unor datorii (mai mare) faţă de valorile acestora înregistrate în bilanţul societăţii la care se cumpără titlurile;

b) la *datorii de impozit amânat*: activele contabilizate în bilanţul consolidat la o valoare contabilă superioară celei fiscale; diferenţele de evaluare nerecunoscute fiscal, ce pot să apară cu ocazia primei consolidări a unei în-

[1] R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., p. 94.

Scanned with OKEN Scanner

treprinderi, care fac ca valoarea unor active sau datorii să se majoreze, respectiv să se diminueze.

Întocmirea situațiilor financiare consolidate presupune agregarea conturilor individuale ale mai multor unități. Întrucât se poate întâmpla ca unele dintre acestea să nu aplice în contabilitatea individuală standardele internaționale de contabilitate, rezultă că respectivele societăți vor contabiliza cheltuiala cu impozitul pe profit potrivit metodei impozitului exigibil. La aceste întreprinderi nu se pune, prin urmare, problema impozitelor amânate. Dacă totuşi entitatea consolidantă evidențiază și înregistrează această cheltuială conform metodei reportului de impozit, atunci este necesar ca entitățile care nu o folosesc să realizeze, în conformitate cu metoda utilizată de societatea-mamă, retratarea impozitului pe profit reținut în conturile individuale prin luarea în considerare a impozitelor amânate.

Recunoaşterea impozitului pe profit amânat în contul de rezultate consolidat se face, potrivit IAS 12 „Impozitul pe profit", ca venit sau cheltuială. Excepție fac situațiile în care acesta apare ca urmare a unui eveniment ori a unei tranzacții care afectează direct capitalurile proprii sau când apar surse de impozit amânat cu ocazia determinării fondului comercial de consolidare. Totodată, în bilanțul consolidat se va înscrie postul *impozit amânat-pasiv* sau *impozit amânat-activ*, după cum se înregistrează fie o datorie, fie o creanță de impozit pe profit amânat. Evidențierea impozitului pe profit amânat care apare în procesul de consolidare va fi tratat în cadrul operațiunilor de omogenizare.

4.4. Conceptul de omogenizare

Operațiunile de consolidare se înscriu într-un cadru juridic, contabil şi fiscal neuniform şi, deseori, internațional. Situația în care un grup este compus din societăți care au activități economice sau implantări geografice diverse este frecventă. În vederea obținerii unei imagini pertinente a ansamblului consolidat, sursele de informații contabile trebuie să treacă printr-o serie de operațiuni numite *omogenizări*.

Situațiile financiare consolidate nu pot fi obținute, de cele mai multe

Scanned with OKEN Scanner

ori, prin cumularea directă a conturilor individuale ale întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare, deoarece acestea pot fi întocmite după norme diferite care depind şi de locaţia geografică în care îşi desfăşoară activitatea societăţile respective. Totodată, conturile individuale sunt întocmite cu respectarea unor reglementări juridice şi fiscale diferite de cele aplicabile în procesul de consolidare. Normele privind consolidarea conturilor fixează, datorită acestor motive, *principiul omogenizării* ca principiu de bază al consolidării.

Acest principiu nu are drept scop doar realizarea unui limbaj comun pentru conturile individuale, ci presupune şi efectuarea unor operaţiuni de retratare a materiei contabile. Omogenizarea vizează nu numai elementele de activ, de capitaluri proprii şi de datorii, veniturile şi cheltuielile sau informaţiile din notele explicative, ci şi situaţiile financiare în ansamblul lor.

Procesul de consolidare se realizează în baza unui plan de consolidare în care, pentru entităţile cuprinse în perimetrul de consolidare, sunt reţinute regulile şi metodele cele mai adecvate, întrucât în baza acestora urmează să se obţină imaginea fidelă a poziţiei financiare, a rezultatelor şi a altor elemente. În situaţia în care o societate membră a grupului utilizează în tratarea unor operaţiuni similare metode contabile diferite de cele reţinute în planul contabil de consolidare, trebuie făcute ajustările necesare pentru obţinerea omogenizării datelor contabile. Derogare de la această regulă se întâlneşte în cazul în care elementele respective sunt nesemnificative în raport cu mărimea grupului sau costul de obţinere al acestora este prea mare faţă de efectele obţinute.

Procesul de omogenizare vizează mai multe aspecte. Este vorba de *omogenizarea temporală, omogenizarea evaluărilor, omogenizarea în vederea eliminărilor* şi *omogenizarea în vederea agregării.*

4.4.1. Omogenizarea temporală

Situaţiile financiare consolidate se stabilesc şi se publică anual. Ca **regulă generală**, aceste documente întocmite de grup *se stabilesc la aceeaşi dată de închidere şi pentru aceeaşi perioadă ca şi situaţiile financiare anu-*

Scanned with OKEN Scanner

ale individuale ale societății dominante. Situațiile financiare individuale ale entităților cuprinse în perimetrul de consolidare pot fi întocmite totuși și la o dată diferită de cea a întreprinderii consolidante. Se procedează în acest fel atunci când:

♦ societatea-mamă încheie exercițiul financiar după ce filialele sale au făcut acest lucru, pentru a putea ține cont la întocmirea situațiilor financiare consolidate și de rezultatele acestora;

♦ întreprinderile din ansamblul consolidat au o activitate sezonieră și foarte diversificată;

♦ reglementările naționale impun unei entități situate în străinătate o altă dată de închidere a conturilor.

În cazul în care situațiile financiare individuale folosite în procesul de consolidare sunt întocmite pentru date de raportare diferite, trebuie făcute ajustări pentru a se ține cont de efectele tranzacțiilor semnificative sau a altor evenimente care au loc între aceste date și momentul întocmirii situațiilor financiare ale societății-mamă. În toate situațiile, diferența dintre datele de raportare nu trebuie să fie mai mare de 3 luni.

De regulă, situațiile financiare ale filialelor sunt întocmite pentru aceeași dată, care coincide cu data de închidere a exercițiului financiar la societatea dominantă. Când acest lucru nu se poate realiza, pot fi folosite situațiile financiare redactate pentru date diferite de raportare. Principiul permanenței metodelor atrage însă atenția ca lungimea perioadelor de raportare și orice diferență între datele de raportare să fie egale de la o perioadă la alta. În situația în care diferența de raportare este de *până la 3 luni*, se vor lua în considerare toate operațiunile semnificative apărute între cele două date.

Dacă data de închidere a exercițiului unei societăți cuprinse în ansamblul consolidat este *anterioară cu mai mult de 3 luni datei de închidere a exercițiului întreprinderii-mamă*, situațiile financiare separate ale unității dominate se întocmesc pe baza unor conturi stabilite în aceleași condiții ca și situațiile financiare ale societăților cuprinse în consolidare. Acestea vor trebui certificate de cenzori și se vor numi **conturi interimare**. Astfel de conturi se întocmesc pe baza inventarului și cuprind obligatoriu informații privind:

Scanned with OKEN Scanner

variaţia stocurilor şi dacă suma aferentă este semnificativă; amortizările şi provizioanele; ajustările conturilor reciproce; cesiunile de imobilizări; achiziţiile de titluri etc.

Când data de închidere a entităţilor controlate este *anterioară, dar cu mai puţin de 3 luni datei de închidere a exerciţiului societăţii dominante*, procesul de consolidare se poate realiza pe baza[1]: conturilor interimare stabilite la data consolidării; conturilor individuale retratate pentru a se ţine cont de operaţiunile şi evenimentele semnificative care au avut loc în perioada interimară; conturilor individuale aşa cum au fost ele prezentate, înregistrându-se însă obligaţia menţionării în notele explicative a tuturor evenimentelor posterioare închiderii conturilor care *ar fi putut afecta în mod semnificativ* situaţiile financiare anuale.

Societatea-mamă poate consolida în mod direct conturile anuale stabilite la o dată anterioară celei privind situaţiile financiare consolidate cu condiţia obligatorie a aplicării procedurilor de retratare necesare, a eliminării conturilor reciproce din cadrul grupului şi a asigurării că decalajul de dată nu este de natură să denatureze imaginea fidelă a conturilor de grup.

Trebuie subliniată şi situaţia inversă în care data de întocmire a situaţiilor financiare individuale ale unei unităţi cuprinsă în perimetrul de consolidare este *posterioară celei de închidere a exerciţiului societăţii-mamă*. Întreprinderea respectivă va întocmi, de data aceasta, situaţii financiare individuale interimare pentru a putea fi luate în calcul în procesul de consolidare la data închiderii exerciţiului dominantei, păstrându-se, totodată, aceeaşi perioadă de un an ca şi pentru entitatea consolidantă.

Pentru înţelegerea aspectelor menţionate considerăm un grup format din patru unităţi („SM", „A", „B" şi „C") în care prima întreprindere este societate-mamă. Presupunem, totodată, că nici una dintre cele patru entităţi nu are durata exerciţiului financiar diferită de un an şi că datele de închidere ale acestuia sunt: *31 decembrie* pentru societatea-mamă; *31 octombrie* pentru întreprinderea „A"; *30 iunie* pentru unitatea „B"; *31 ianuarie* pentru entitatea „C".

[1]R. Petriş, C. Istrate, Op. cit., p. 31.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit regulii generale menţionate, data de întocmire a situaţiilor financiare consolidate coincide cu data de închidere a exerciţiului societăţii-mamă, adică 31 decembrie. Deoarece **întreprinderea „A"** întocmeşte situaţii financiare anuale la 31 octombrie, rezultă că această dată nu este anterioară cu mai mult de 3 luni faţă de data de închidere a exerciţiului societăţii-mamă „SM" (31 decembrie). Ca urmare a acestui fapt, unitatea „A" va putea include în consolidare propriile situaţii financiare obţinute la închiderea exerciţiului financiar (31.10.„N"), având în vedere, totodată, ca durata acestuia să fie de un an (31.10.„N-1" - 31.10.„N").

Dacă în lunile rămase până la închiderea exerciţiului întreprinderii dominante (noiembrie şi decembrie) entitatea „A" realizează operaţiuni cu societăţi care *nu sunt cuprinse în perimetrul de consolidare*, al căror efect asupra propriilor conturi anuale este semnificativ, acestea trebuie luate în considerare şi menţionate în notele explicative, nefiind însă necesară efectuarea vreunei eliminări. În cazul în care unitatea „A" încheie afaceri cu entităţi care *fac parte din ansamblul consolidat* sau chiar cu societatea-mamă „SM", atunci trebuie făcute eliminările corespunzătoare şi menţiuni cu privire la acestea în notele explicative.

Întrucât **unitatea „B"** încheie exerciţiul financiar la 30 iunie, reiese că această dată este anterioară cu mai mult de 3 luni decât momentul folosit de întreprinderea „SM" pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale. În consecinţă, prima entitate va trebui să întocmească conturi interimare cu data 31 decembrie, luând în considerare toate operaţiunile şi rezultatele din perioada 31.12.„N-1" - 31.12.„N".

Şi **entitatea „C"** prezintă o dată diferită de închidere a exerciţiului financiar faţă de cea a societăţii consolidante, în sensul că aceasta este posterioară momentului la care dominanta întocmeşte situaţii financiare. Deoarece la 31 decembrie societatea „C" nu dispune de conturi anuale individuale, acestea nu pot fi încorporate în situaţiile financiare consolidate, fiind obligată, prin urmare, la întocmirea de conturi interimare care să se refere la aceeaşi perioadă de raportare ca şi pentru întreprinderea-mamă (31.12.„N-1" - 31.12.„N ").

Aspectele menţionate sunt redate sintetic în tabelul 18.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 18

OMOGENIZAREA TEMPORALĂ A DATELOR DE ÎNCHIDERE ALE EXERCIŢIILOR FINANCIARE PENTRU SOCIETĂŢILE CUPRINSE ÎN PERIMETRUL DE CONSOLIDARE

Societăţi cuprinse în perimetrul de consolidare	Data de închidere a exerciţiului financiar faţă de cea a societăţii-mamă (31.12.„N")			Omogenizare temporală
	Anterioară cu mai puţin de 3 luni	Anterioară cu mai mult de 3 luni	Posterioară	
„A"	31.10.„N"			Includere în situaţiile financiare consolidate[1]
„B"		30.06.„N"		Întocmire conturi interimare pentru perioada 31.12.„N-1"-31.12.„N"
„C"			31.01.„N+1"	Elaborare conturi interimare pentru perioada 31.12.„N-1"-31.12.„N"

O altă situaţie care trebuie luată în considerare se referă la intrarea în cursul anului a unei societăţi în perimetrul de consolidare. Având în vedere acest aspect, pentru includerea conturilor anuale ale entităţii controlate în situaţiile financiare ale societăţii-mamă trebuie făcute eventuale eliminări dacă între cele două întreprinderi au loc operaţiuni economico-financiare.

Mai mult decât atât. Dacă unitatea dominată foloseşte alte metode de evaluare decât cele reţinute pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate, atunci trebuie efectuate şi retratări ale acestora pentru a le armoniza cu cele utilizate de întreprinderea consolidantă.

Întrucât ultimele aspecte fac obiectul *omogenizării evaluărilor* şi al *omogenizării în vederea eliminărilor*, care vor fi tratate în subcapitolele următoare, problema care mai rămâne de rezolvat este cea a omogenizării temporale. Considerăm, în acest scop, că societatea „SM" preia controlul unităţii „A" (63%) la data de 01.07.„N". Presupunem, totodată, că cele două entităţi folosesc aceleaşi metode de evaluare şi că între ele nu au loc operaţiuni economico-financiare. Rezultă din cele menţionate că omogenizarea evaluărilor

[1]Includerea situaţiilor financiare individuale în conturile consolidate se poate face direct sau după eventuale retratări şi/sau eliminări dacă în perioada rămasă până la încheierea exerciţiului financiar al societăţii-mamă (data reţinută pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate) apar operaţiuni şi/sau evenimente al căror efect este semnificativ.

Scanned with OKEN Scanner

şi omogenizarea în vederea eliminărilor nu sunt necesare.

În ipoteza în care datele de închidere ale exerciţiului financiar pentru cele două întreprinderi sunt identice (31.12.„N"), situaţiile financiare anuale ale entităţii „A" vor putea fi incluse, potrivit regulii generale a omogenizării temporale, în conturile consolidate întocmite de societatea-mamă „SM" fără a mai fie nevoie de elaborarea de către unitatea „A" a unor conturi intermare.

Elementele prezentate ne duc la concluzia că singurul lucru care mai trebuie realizat vizează *omogenizarea temporală a contului de rezultate al entităţii consolidate*, adică determinarea cheltuielilor, veniturilor şi a profitului sau pierderii aferente perioadei cuprinse între data la care unitatea a fost inclusă în ansamblul consolidat şi momentul închiderii exerciţiului financiar (01.07.„N" - 31.12.„N").

Pentru ca aspectele prezentate să fie înţelese, considerăm situaţia contului de profit şi pierdere al societăţii „A" la 31.12.„N" (tabelul 19).

TABELUL 19

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂŢII „A" LA 31.12. „N"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume	Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Cheltuieli cu materiile prime şi cu materialele consumabile	30.000	1	Producţia vândută	50.000
2	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	100	2	Venituri din vânzarea mărfurilor	24.000
3	Cheltuieli privind energia şi apa	180	3	Variaţia stocurilor	4.060
4	Cheltuieli privind mărfurile	20.000	4	Producţia imobilizată	2.500
5	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	150	5	Alte venituri din exploatare	1.500
6	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	200			
7	Cheltuieli cu personalul	7.800			

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume	Nr. crt.	Explicații	Sume
8	Alte cheltuieli de exploatare	1.000			
9	Amortizări și provizioane, din care: - amortizări - provizioane[1]	 800 100			
10	**Total cheltuieli de exploatare**	**60.330**	6	**Total venituri din exploatare**	**82.060**
11	**REZULTAT DIN EXPLOATARE** **- Profit** **- Pierdere**	 **21.730** -			
12	Cheltuieli financiare	1.270	7	Venituri financiare[2]	840
13	**REZULTAT FINANCIAR** **- Profit** **- Pierdere**	 - **430**			
14	**REZULTAT CURENT** **- Profit** **- Pierdere**	 **21.300** -			
15	Cheltuieli extraordinare[3]	300	8	Venituri extraordinare	-
16	**REZULTAT EXTRAORDINAR** **- Profit** **- Pierdere**	 - **300**			
17	**CHELTUIELI TOTALE**	**61.900**	9	**VENITURI TOTALE**	**82.900**
18	[illegible]	[illegible]			
19	Cheltuieli cu impozitul pe profit	**3.990**			

[1]Considerăm că provizioanele evidențiate în contul de profit și pierdere al unității „A" s-au constituit la sfârșitul anului de raportare, motiv pentru care acestea se vor prelua în totalitate.

[2]Cheltuielile extraordinare înregistrate de societatea „A" se referă la o inundație ce a avut loc pe data de 17.08.„N" și care a produs pagube materiale în valoare de 300.000.000 lei. Deoarece evenimentul s-a produs după preluarea controlului unității „A" de către entitatea „SM" (01.07.„N"), aceste cheltuieli se vor lua în calcul în totalitate.

[3]Întrucât veniturile financiare din contul de rezultate al întreprinderii „A" vizează operațiunile care au avut loc în ultimul trimestru al anului „N", rezultă că acestea se vor prelua integral în contul de rezultate.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Sume	Nr. crt.	Explicaţii	Sume
20	REZULTAT NET AL EXERCIŢIULUI FINANCIAR - Profit - Pierdere	17.010			
21	TOTAL (rd.17+rd.19+rd.20)	82.900	10	TOTAL (rd.9)	82.900

Admitem, pentru uşurarea calculelor, că activitatea societăţii „A" s-a desfăşurat uniform pe parcursul anului de raportare („N"), ceea ce conduce la o repartizare echilibrată a veniturilor şi a cheltuielilor acesteia pe perioadele de gestiune. În cazul în care unitatea „A" efectuează o activitate neuniformă de-a lungul lunilor care compun exerciţiul financiar, repartizarea veniturilor şi a cheltuielilor se va face proporţional cu activitatea desfăşurată.

Întrucât veniturile şi cheltuielile entităţii „A" (tabelul 19) care vor fi luate în calcul în procesul de consolidare privesc *numai perioada de la care s-a preluat controlul asupra acesteia şi până la sfârşitul anului*, rezultă că aceşti indicatori au valorile din tabelul 20.

TABELUL 20

VENITURILE ŞI CHELTUIELILE SOCIETĂŢII „A" CARE VOR FI PRELUATE ÎN CONSOLIDARE

Nr. crt.	Explicaţii	Elemente de calcul	Sume[1]
1	Cheltuieli cu materiile prime şi cu materialele consumabile	$\frac{30.000 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 15.000 \text{ mil. lei}$	15.000
2	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	$\frac{100 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 50 \text{ mil. lei}$	50
3	Cheltuieli privind energia şi apa	$\frac{180 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 90 \text{ mil. lei}$	90
4	Cheltuieli privind mărfurile	$\frac{20.000 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 10.000 \text{ mil. lei}$	10.000
5	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	$\frac{150 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 75 \text{ mil. lei}$	75

[1]Sumele sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Elemente de calcul	Sume[1]
6	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	$\frac{200 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 100 \text{ mil. lei}$	100
7	Cheltuieli cu personalul	$\frac{7.800 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 3.900 \text{ mil. lei}$	3.900
8	Alte cheltuieli de exploatare	$\frac{1.000 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 500 \text{ mil. lei}$	500
9	Cheltuieli cu provizioanele	Sunt preluate integral	100
10	Cheltuieli financiare	$\frac{1.270 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 635 \text{ mil. lei}$	635
11	Cheltuieli extraordinare	Sunt preluate integral	300
12	Producţia vândută	$\frac{50.000 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 25.000 \text{ mil. lei}$	25.000
13	Venituri din vânzarea mărfurilor	$\frac{24.000 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 12.000 \text{ mil. lei}$	12.000
14	Variaţia stocurilor	$\frac{4.060 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 2.030 \text{ mil. lei}$	2.030
15	Producţia imobilizată	$\frac{2.500 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 1.250 \text{ mil. lei}$	1.250
16	Alte venituri din exploatare	$\frac{1.500 \text{ mil. lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 750 \text{ mil. lei}$	750
17	Venituri financiare	Sunt preluate integral	840

Din tabelul 20 reiese că repartizarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor nu a fost încă realizată. Pentru efectuarea acestei operaţiuni presupunem că în anul de raportare întreprinderea „A" achiziţionează active corporale ale căror caracteristici sunt prezentate în tabelul 21.

TABELUL 21

ACHIZIŢIILE SOCIETĂŢII „A" ÎN CURSUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR „N"

Nr. crt.	Explicaţii	Data de intrare	Valoare de intrare	Durata normală de utilizare (ani)
1	Teren[1]	17.01.„N"	835.000.000	-

[1] În vederea folosirii terenului s-au executat lucrări de amenajare (împrejmuiri şi drumuri de acces) în valoare de 240.000.000 lei, care s-au finalizat pe data de 31.01.„N". Potrivit Legii nr. 571/2003 a Codului fiscal, terenurile nu se amortizează, în timp ce cheltuielile cu investiţiile efectuate pentru amenajarea terenurilor sunt amortizabile linear într-o perioadă de 10 ani.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Data de intrare	Valoare de intrare	Durata normală de utilizare (ani)
2	Clădire	01.02.„N"	1.920.000.000	40
3	Utilaj	27.03.„N"	216.000.000	6
4	Microbuz	31.05.„N"	720.000.000	4
5	Aparatură birotică	01.09.„N"	90.000.000	3

Unitatea „A" folosește pentru amortizarea imobilizărilor regimul amortizării lineare. Având în vedere acest aspect și datele din tabelul 21 se ajunge la elementele reflectate în tabelul 22.

TABELUL 22

CALCULUL CHELTUIELILOR CU AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR SOCIETĂȚII „A" ÎN ANUL „N"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumire imobilizare	Data intrării	Valoare de intrare	Durata normală de utilizare	Amortizare lunară	Amortizare	
						01.01-31.12	01.07-31.12
1	Amenajare de teren	31.01.	240	10	2	22	12
2	Clădire	01.02.	1.920	40	4	44	24
3	Utilaj	27.03.	216	6	3	27	18
4	Microbuz	31.05.	720	4	15	105	90
5	Aparatură birotică	01.09.	90	3	2,5	10[1]	10
6	**TOTAL**		**3.018**	-	**24,5**	**208**	**154**

Luând în considerare amortizarea activelor corporale în valoare de 800.000.000 lei (tabelul 19) și unele sume înscrise în tabelul 22 (208.000.000 lei și, respectiv, 154.000.000 lei) se obțin următoarele informații:

♦ amortizarea activelor societății „A", altele decât cele prezentate în tabelul 21, aferentă anului de raportare („N"), este de 592.000.000 lei (800.000.000 lei – 208.000.000 lei = 592.000.000 lei);

♦ amortizarea activelor unității „A", altele decât cele achiziționate în cursul exercițiului financiar „N", corespunzătoare perioadei 01.07.„N" - 31.12.„N", este de 296.000.000 lei [(592.000.000 lei / 12 luni) x 6 luni = = 296.000.000 lei];

[1]Deoarece aparatura birotică este achiziționată de către entitatea „A" după preluarea controlului asupra acesteia de către societatea „SM", înseamnă că întreaga valoare a amortizării activului corporal respectiv va fi luată în calculul contului de profit și pierdere ce va fi integrat în procesul de consolidare.

Scanned with OKEN Scanner

♦ amortizarea tuturor activelor întreprinderii „A" înregistrată în a doua jumătate a anului de raportare („N"), care va fi preluată în contul de rezultate, ce va fi ulterior supus consolidării, este de **450.000.000 lei** (296.000.000 lei + 154.000.000 lei = 450.000.000 lei).

Ţinând cont de valoarea amortizării tuturor activelor (450.000.000 lei) şi de datele din tabelul 20, reiese că omogenizarea temporală a contului de profit şi pierdere al entităţii „A" a condus la rezultatele prezentate în tabelul 23.

TABELUL 23

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE OMOGENIZAT AL SOCIETĂŢII „A" LA 31.12. „N"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume	Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Cheltuieli cu materiile prime şi cu materialele consumabile	15.000	1	Producţia vândută	25.000
2	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	50	2	Venituri din vânzarea mărfurilor	12.000
3	Cheltuieli privind energia şi apa	90	3	Variaţia stocurilor	2.030
4	Cheltuieli privind mărfurile	10.000	4	Producţia imobilizată	1.250
5	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	75	5	Alte venituri din exploatare	750
6	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	100			
7	Cheltuieli cu personalul	3.900			
8	Alte cheltuieli de exploatare	500			
9	Amortizări şi provizioane, din care: - amortizări - provizioane	 450 100			
10	**Total cheltuieli de exploatare**	**30.265**	6	**Total venituri din exploatare**	**41.030**

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Sume	Nr. crt.	Explicaţii	Sume
11	**REZULTAT DIN EXPLOATARE** **- Profit** **- Pierdere**	 **10.765** -			
12	Cheltuieli financiare	635	7	Venituri financiare	840
13	**REZULTAT FINANCIAR** **- Profit** **- Pierdere**	 **205** -			
14	**REZULTAT CURENT** **- Profit** **- Pierdere**	 **10.970** -			
15	Cheltuieli extraordinare	300	8	Venituri extraordinare	-
16	**REZULTAT EXTRAORDINAR** **- Profit** **- Pierdere**	 - **300**			
17	**CHELTUIELI TOTALE**	**31.200**	9	**VENITURI TOTALE**	**41.870**
18	[illegible]	[illegible]			
19	Cheltuieli cu impozitul pe profit	**2.027,3**			
20	[illegible]	[illegible]			
21	**TOTAL (rd.17+rd.19+rd.20)**	**41.870**	10	**TOTAL (rd.9)**	**41.870**

4.4.2. Omogenizarea evaluărilor

Situaţiile financiare consolidate se stabilesc pe baza principiilor şi regulilor de evaluare specifice contabilităţii generale fiind, în consecinţă, aceleaşi ca şi în cazul conturilor individuale. Totodată, elementele patrimoniale ale entităţilor reţinute în ansamblul consolidat trebuie să fie evaluate după metode uniforme şi în concordanţă cu reglementările legale în vigoare.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă un element de activ, de capital propriu, de datorie, de venituri sau de cheltuieli a fost evaluat prin utilizarea unei metode diferite de cea stabilită pentru a fi aplicată în procesul de consolidare, acesta trebuie reevaluat în concordanţă cu metodele folosite de societatea dominantă, făcându-se, totodată, ajustările necesare. În cazul în care rezultatul reevaluării este nesemnificativ în ceea ce priveşte imaginea fidelă a grupului, se va renunţa la omogenizarea evaluărilor. Această opţiune trebuie să fie însă justificată şi consemnată, în mod obligatoriu, în notele explicative de la conturile consolidate.

Întreprinderea consolidantă trebuie să aplice la întocmirea conturilor consolidate aceleaşi norme ca şi cele folosite în propriile situaţii financiare anuale. Numai în situaţii extraordinare se vor putea folosi metode de evaluare diferite şi doar atunci când utilizarea acestora a fost reţinută în planul de consolidare. Şi în această situaţie este obligatorie menţionarea şi justificarea acestora în notele explicative.

Conturile consolidate pot fi stabilite, conform metodei costului istoric indexat, pe baza monedei naţionale, la puterea ei de cumpărare înregistrată la data închiderii exerciţiului financiar. Toate elementele reflectate iniţial în altă monedă sau în moneda naţională, dar cu o putere de cumpărare diferită, sunt convertite în unitatea monetară comună.

Imobilizările corporale amortizabile şi stocurile pot fi înscrise în situaţiile financiare şi la valoarea lor de înlocuire stabilită la închiderea exerciţiului. Această metodă, dificil de aplicat, prezintă interes în anumite sectoare de activitate, îndeosebi pentru întreprinderile cu ciclu foarte lung de investire, precum şi pentru societăţile supuse unor importante variaţii de preţ cu privire la achiziţia mărfurilor.

Metoda LIFO, contrar metodei FIFO sau CMP, nu poate fi aplicată ansamblului de stocuri privind grupul, dar poate fi reţinută la anumite categorii dintre acestea, pe baza localizării geografice ori a ramurii de activitate specifică. Se poate, totodată, realiza şi includerea cheltuielilor financiare în costul stocurilor. Astfel, dobânzile aferente capitalurilor împrumutate pentru finanţarea producţiei pot fi incluse în costul acesteia numai pentru perioada

Scanned with OKEN Scanner

de fabricaţie aferentă.

În ceea ce priveşte bunurile de care societatea dispune prin contract de leasing, este permisă înregistrarea acestora în bilanţ la valoarea stipulată în contract. Ele se pot contabiliza în contrapartidă cu o obligaţie financiară corespunzătoare şi este permisă, de asemenea, afectarea contului de rezultate cu amortizarea aferentă bunului respectiv.

Sintetizând cele menţionate se poate afirma că omogenizarea evaluărilor vizează, în principal, corectarea anumitor posturi din bilanţ, precum şi a cheltuielilor şi veniturilor evidenţiate în contul de profit şi pierdere al entităţilor dominate. În situaţia în care corecţiile se referă şi la exerciţiile precedente, postul de rezerve va fi ajustat în mod corespunzător.

Mai mult decât atât. Dacă întreprinderea dominantă organizează şi conduce contabilitatea proprie în acord cu standardele internaţionale de contabilitate, impozitele amânate care pot apărea cu ocazia omogenizării evaluărilor trebuie, de asemenea, evidenţiate. În cazul în care entitatea consolidantă controlează societăţi care nu aplică standardele internaţionale de contabilitate, este posibil să apară diferenţe între metodele de evaluare folosite de grup şi cele reţinute de filiale, acestea din urmă putându-se afla uneori în imposibilitatea de a aplica regulile dominantei pentru simplu motiv că legislaţia naţională s-ar putea să nu permită acest lucru.

Aspectele privind omogenizarea evaluărilor sunt numeroase. Cele mai importante se referă la amortizarea imobilizărilor, la provizioanele pentru depreciere şi la cele pentru riscuri şi cheltuieli, precum şi la stocuri.

4.4.2.1. Omogenizarea amortizării activelor

Amortizarea fiscală a activelor corporale şi necorporale se realizează în România, potrivit art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin utilizarea uneia din următoarele metode: lineară, degresivă sau accelerată. Amortizarea unei imobilizări va afecta contul de cheltuieli corespunzător *începând de la data punerii acesteia în funcţiune* şi până la recuperarea integrală a valorii sale de intrare, conform duratei de viaţă utilă şi condiţiilor de utilizare a activului respectiv.

Scanned with OKEN Scanner

O categorie aparte a imobilizărilor o constituie activele fixe. În acord cu legea menţionată se încadrează aici orice imobilizare corporală care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii: a) este deţinută de o persoană juridică pentru a fi utilizată în producţia proprie de bunuri, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terţilor ori pentru a fi folosită în scopuri administrative; b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului; c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. În cazul imobilizărilor corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot ori set.

Şi încă ceva. Pentru elementele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pe fiecare componentă în parte.

Cât priveşte unele imobilizări necorporale (brevete, drepturi de autor, licenţe, mărci de comerţ sau fabrică şi alte valori similare), cheltuielile aferente achiziţionării acestor active se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare lineară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Pentru brevetele de invenţie se poate utiliza metoda de amortizare degresivă sau accelerată. Referitor la cheltuielile generate de achiziţionarea sau producerea programelor informatice, acestea se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare lineară pe o perioadă de 3 ani[1].

Întreprinderile româneşti care **nu aplică** standardele internaţionale de contabilitate trebuie să folosească pentru amortizarea imobilizărilor corporale unul dintre regimurile de amortizare specificate anterior. Acestea trebuie *să recupereze întreaga valoare de intrare a bunurilor* pe duratele de amortizare prevăzute de lege, fără să ia în considerare *valoarea reziduală*[2].

Dimpotrivă, întreprinderile care **aplică** standardele internaţionale de contabilitate vor calcula amortizarea contabilă în conformitate cu IAS 16 „Imobilizări corporale" şi IAS 38 „Imobilizări necorporale". Potrivit acestor stan-

[1] *. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, nr. 927/23.12.2003.

[2] ***Valoarea reziduală*** reprezintă valoarea netă pe care întreprinderea estimează că o va obţine prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale normale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

Scanned with OKEN Scanner

darde, entităţile respective trebuie să ia în calcul şi valoarea reziduală a activelor. Valoarea amortizabilă a unei imobilizări se determină, aşadar, după ce s-a dedus, din valoarea de intrare, valoarea reziduală a acesteia.

Nu numai atât. Potrivit art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilii care investesc în mijloace fixe amortizabile sau în brevete de invenţie amortizabile, destinate activităţilor pentru care aceştia sunt autorizaţi şi care *nu aplică regimul de amortizare accelerată, pot deduce cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora, la* ***data punerii în funcţiune*** *a mijlocului fix sau a brevetului de invenţie*. Valoarea rămasă de recuperat pe durata normală de utilizare se determină după scăderea din valoarea de intrare a sumei egale cu deducerea de 20%. Dacă pentru anumite mijloace fixe se ia în calcul şi acest avantaj cu caracter fiscal, stabilirea *amortizării fiscale poate fi diferită de cea contabilă* generând, prin urmare, o sursă de impozit amânat.

Iată şi un exemplu din care rezultă că societatea „A" a achiziţionat pe data de 14.01.„N" un mijloc fix pe care l-a pus în funcţiune pe 28.01.„N". Valoarea de intrare a acestuia este de 135.000.000 lei, durata normală de utilizare de 4 ani, iar regimul de amortizare utilizat de agentul economic este cel linear.

Unitatea „A" va calcula şi înregistra în contabilitate amortizarea activului începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcţiune (februarie anul „N"). Întrucât întreprinderea nu foloseşte amortizarea accelerată, ea are dreptul să deducă, la punerea în funcţiune a mijlocului fix, o cotă de 20% din valoarea sa de intrare. Valoarea rămasă de recuperat (după scăderea sumei egale cu deducerea de 20%) se eşalonează în tranşe egale conform regimului de amortizare folosit (amortizarea lineară[1]). Amortizarea contabilă şi cea fiscală stabilite în aceste condiţii pentru imobilizările corporale achiziţionate de entitatea „A" sunt redate în tabelul 24.

---

[1] *Cota de amortizare lineară* $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{4 \text{ ani}} \times 100 = 25\%$;
Amortizarea contabilă anuală = baza de calcul x cota de amortizare lineară = 135.000.000 lei x x 25% = 33.750.000 lei/an; ***amortizarea contabilă lunară*** = amortizarea contabilă anuală / 12 luni = = 33.750.000 lei / 12 luni = 2.812.500 lei/lună.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 24

AMORTIZAREA CONTABILĂ ŞI FISCALĂ PRIVIND MIJLOCUL FIX ACHIZIŢIONAT

Anii	Amortizare contabilă			Amortizare fiscală		
	Anuală	Cumulată	Valoare rămasă de amortizat	Anuală[1]	Cumulată	Valoare rămasă de amortizat
26.01.„N"	-	-	-	27.000.000[2]	27.000.000	108.000.000
01.02.„N"	2.812.500	2.812.500	132.187.500	2.250.000	29.250.000	105.750.000
01.03.„N"	2.812.500	5.625.000	129.375.000	2.250.000	31.500.000	103.500.000
01.04.„N"	2.812.500	8.437.500	126.562.500	2.250.000	33.750.000	101.250.000
01.05.„N"	2.812.500	11.250.000	123.750.000	2.250.000	36.000.000	99.000.000
01.06.„N"	2.812.500	14.062.500	120.937.500	2.250.000	38.250.000	96.750.000
01.07.„N"	2.812.500	16.875.000	118.125.000	2.250.000	40.500.000	94.500.000
01.08.„N"	2.812.500	19.687.500	115.312.500	2.250.000	42.750.000	92.250.000
01.09.„N"	2.812.500	22.500.000	112.500.000	2.250.000	45.000.000	90.000.000
01.10.„N"	2.812.500	25.312.500	109.687.500	2.250.000	47.250.000	87.750.000
01.11.„N"	2.812.500	28.125.000	106.875.000	2.250.000	49.500.000	85.500.000
01.12.„N"	2.812.500	30.937.500	104.062.500	2.250.000	51.750.000	83.250.000
TOTAL „N"	**30.937.500**	**30.937.500**	**104.062.500**	**51.750.000**	**51.750.000**	**83.250.000**
TOTAL „N+1"	33.750.000	64.687.500	70.312.500	27.000.000	78.750.000	56.250.000
TOTAL „N+2"	33.750.000	98.437.500	36.562.500	27.000.000	105.750.000	29.250.000
TOTAL „N+3"	33.750.000	132.187.500	2.812.500	27.000.000	132.750.000	2.250.000
01.01.„N+4"	2.812.500	135.000.000	-	2.250.000	135.000.000	-
TOTAL		135.000.000	-	TOTAL	135.000.000	-

Pornind de la datele din tabelul 24, redăm în tabelul 25 *valoarea contabilă*[3] şi cea *fiscală*[4] la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar pentru imobilizările achiziţionate de societatea „A".

TABELUL 25

VALOAREA CONTABILĂ ŞI FISCALĂ A MIJLOCULUI FIX

Anii	Valoare contabilă	Valoare fiscală	Diferenţe temporare impozabile col. (1-2)	Datorie de impozit amânat col. 3 x 16%
0	1	2	3	4
„N"	104.062.500	83.250.000	20.812.500	3.330.000

[1] ***Amortizarea fiscală anuală*** = (valoarea de intrare a bunului – deducerea fiscală) x cota de amortizare lineară = (135.000.000 lei – 27.000.000 lei) x 25% = 27.000.000 lei/an; ***amortizarea fiscală lunară*** = = amortizarea fiscală anuală / 12 luni = 27.000.000 lei / 12 luni = 2.250.000 lei/lună.

[2] Deducerea fiscală este în sumă de ***27.000.000 lei*** (135.000.000 lei x 20% = 27.000.000 lei).

[3] ***Valoarea contabilă*** este egală cu valoarea de intrare din care se deduce amortizarea contabilă.

[4] ***Valoarea fiscală*** reprezintă diferenţa dintre valoarea de intrare şi amortizarea fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

Anii	Valoare contabilă	Valoare fiscală	Diferenţe temporare impozabile col. (1-2)	Datorie de impozit amânat col. 3 x 16%
„N+1"	70.312.500	56.250.000	14.062.500	2.250.000
„N+2"	36.562.500	29.250.000	7.312.500	1.170.000
„N+3"	2.812.500	2.250.000	562.500	90.000

Din tabelul 25 se observă că, în fiecare din cei patru ani care reprezintă durata normală de utilizare a mijlocului fix, valoarea contabilă a acestuia este mai mare decât cea fiscală, ceea ce necesită înregistrarea sumelor datorate reprezentând impozitul pe profit amânat. Pentru diferenţa dintre cele două valori (col.1 – col.2), înmulţită cu cota de impozitare, va apare în bilanţ datoria privind impozitul pe profit amânat, iar cheltuiala aferentă acestuia va fi preluată în contul de profit şi pierdere. Drept urmare, unitatea „A" va efectua în fiecare an următoarele înregistrări contabile:

a) *în anul „N":*

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	3.330.000	3.330.000
121 „Profit şi pierdere"	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	3.330.000	3.330.000

După întocmirea primului articol contabil, situaţia contului 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv" se prezintă astfel:

D **4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"** **C**

		-	S_i
R_d	-	3.330.000	R_c
TSD	-	3.330.000	TSC
$Sf_{c\ „N"}$	3.330.000		

Tot din tabelul 25 reiese că diferenţele temporare impozabile (col.3) şi, implicit, datoriile privind impozitul pe profit amânat (col.4) scad odată cu creşterea valorii amortizării contabile faţă de cea fiscală. În anii „N+1", „N+2" şi „N+3" se va diminua, prin urmare, soldul contului 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv" din anul precedent în vederea reflectării datoriei privind im-

Scanned with OKEN Scanner

pozitul pe profit amânat corespunzătoare anului curent. La finele perioadei de amortizare contul menţionat se va închide.

b) *în anul „N+1":*

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	1.080.000	1.080.000
121 „Profit şi pierdere"	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	1.080.000	1.080.000

Contul 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv" prezintă, de data aceasta, următoarea situaţie:

D	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"		C
		3.330.000	S_i
R_d	-	1.080.000	R_c
TSD	-	2.250.000	TSC
$Sf_{c\ „N+1"}$	2.250.000		

c) *în anul „N+2":*

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	1.080.000	1.080.000
121 „Profit şi pierdere"	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	1.080.000	1.080.000

Situaţia contului 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv" arată astfel:

D	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"		C
		2.250.000	S_i
R_d	-	1.080.000	R_c
TSD	-	1.170.000	TSC
$Sf_{c\ „N+2"}$	1.170.000		

d) *în anul „N+3":*

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	1.080.000	1.080.000

Scanned with OKEN Scanner

121 „Profit şi pierdere”	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat”	1.080.000	1.080.000

Contul 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv” prezintă, în acest caz, următoarea situaţie:

D **4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv”** **C**

		1.170.000	S_i
R_d	-	1.080.000	R_c
TSD	-	90.000	TSC
$Sf_{c\ „N+3”}$	90.000		

La sfârşitul lunii ianuarie „N+4” nu mai există diferenţe între valoarea contabilă şi cea fiscală a imobilizării. Întrucât în această lună cheltuielile cu amortizarea contabilă sunt de 2.812.500 lei, iar unitatea are dreptul să deducă fiscal doar suma de 2.250.000 lei, rezultă că se înregistrează o diferenţă temporară deductibilă de 562.500 lei (2.812.500 lei – 2.250.000 lei = 562.500 lei). Aceasta generează o creanţă privind impozitul pe profit amânat în sumă de 90.000 lei (562.500 lei x 16% = 90.000 lei). Articolele contabile care se întocmesc cu această ocazie sunt:

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ”	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	90.000	90.000
791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	=	121 „Profit şi pierdere”	90.000	90.000

După efectuarea primei înregistrări contabile, situaţia contului 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv” este următoarea:

D **4412 „Impozitul pe profit amânat-activ”** **C**

S_i	-		
R_d	90.000	-	R_c
TSD	90.000	-	TSC
		$Sf_{d\ 31.01„N+4”}$	90.000

Aşa cum s-a arătat, întreprinderile amortizează imobilizările corporale

Scanned with OKEN Scanner

utilizând unul dintre regimurile de amortizare prevăzute de lege (amortizarea liniară, degresivă sau accelerată). Dacă, spre exemplu, în procesul de consolidare se reţine metoda liniară pentru amortizarea activelor corporale, conturile de amortizări şi cele de cheltuieli cu amortizarea de la entităţile care folosesc alt regim de amortizare trebuie retratate. Se ajunge astfel ca valoarea contabilă a bunurilor amortizabile care se obţine după această operaţie să difere de valoarea înregistrată în conturile individuale (să fie mai mare sau mai mică). Influenţa retratării menţionate se manifestă însă şi asupra contului de profit şi pierdere care va înregistra, la rândul său, o valoare diferită comparativ cu cea iniţială.

Cazul prezentat nu este însă singurul care poate genera neconcordanţe între regulile aplicate de grup şi cele reţinute în contabilitatea individuală a societăţilor cuprinse în perimetrul de consolidare. Valoarea de amortizat, precum şi duratele de amortizare diferite pot, de asemenea, să conducă la astfel de neconcordanţe.

Ceva mai mult ceva. Grupul, prin societatea-mamă, trebuie să definească maniera de amortizare folosită în funcţie de realitatea economică a ansamblului consolidat. Nu trebuie însă uitată nici situaţia în care două întreprinderi din grup utilizează mijloace fixe identice, dar în condiţii de producţie diferite. În acest caz se justifică reţinerea unor reguli de amortizare diferite, care să ţină cont de condiţiile specifice ale fiecărei unităţi[1].

4.4.2.1.1. Omogenizarea metodelor de amortizare

În situaţia în care pentru un bun similar, cu aceeaşi valoare de intrare, o întreprindere utilizează o metodă de amortizare diferită de cea aplicată de societatea-mamă, rezultatele care se obţin sunt şi ele diferite. Din acest motiv entitatea dominată trebuie să recurgă la o retratare a modului de evidenţiere a amortizării în scopul armonizării ei cu metoda reţinută în planul de consolidare. Numai după realizarea acestei omogenizări conturile de amortizări, ca şi cele de rezultate ale celor două entităţi pot fi agregate în vederea consolidării.

[1] R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., p.101.

Scanned with OKEN Scanner

Să admitem, pentru înţelegerea celor menţionate, că societatea „A", care intră în perimetrul de consolidare la începutul exerciţiului „N", a achiziţionat pe data de 15.12.„N-1" o imobilizare corporală în valoare de 500.000.000 lei, iar în ziua de 29.12.„N-1" a pus în funcţiune activul respectiv. Considerăm, de asemenea, că unitatea „A" utilizează pentru amortizarea imobilizărilor metoda degresivă, în timp ce entitatea consolidantă determină deprecierea ireversibilă a activelor sale cu ajutorul regimului de amortizare linear. Ştiind că durata normală de utilizare a mijlocului fix este de 10 ani, valoarea amortizării acestuia calculată prin cele două metode este redată în tabelul 26.

TABELUL 26

AMORTIZAREA MIJLOCULUI FIX PRIN METODA FOLOSITĂ DE ÎNTREPRINDEREA „A" ŞI PRIN CEA UTILIZATĂ DE SOCIETATEA-MAMĂ

- mii lei -

Anii	Amortizare prin metoda utilizată de societatea „A" *(metoda degresivă)*		Amortizare prin metoda folosită de grup *(metoda lineară)*		Diferenţe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală	Cumulată	Anuale[2] col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N"	100.000	100.000	50.000	50.000	- 50.000	- 50.000
„N+1"	80.000	180.000	50.000	100.000	- 30.000	- 80.000
„N+2"	64.000	244.000	50.000	150.000	- 14.000	- 94.000
„N+3"	51.200	295.200	50.000	200.000	- 1.200	- 95.200
„N+4"	40.960	336.100	50.000	250.000	9.040	- 86.160

[1] *Cota de amortizare lineară* $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{10 \text{ ani}} \times 100 = 10\%$.

Cota de amortizare degresivă = cota de amortizare lineară x k, unde k ia următoarele valori: a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 şi 5 ani; b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 5 şi 10 ani; c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani. Întrucât durata de amortizare a activului corporal este de 10 ani, înseamnă că parametrul *k* va lua valoarea 2,0. Prin urmare, *cota de amortizare degresivă* = cota de amortizare lineară x k = 10% x 2,0 = 20%. ***Amortizarea degresivă anuală*** (baza de calcul variabilă x cota de amortizare degresivă constantă) se calculează până când valoarea care se obţine este mai mică decât cea care rezultă prin împărţirea bazei de calcul de la un moment dat la numărul anilor rămaşi de utilizare. ***Amortizarea degresivă lunară*** = amortizarea degresivă anuală / 12 luni.

[2] Dacă mărimile din această coloană sunt ***negative*** este necesară diminuarea valorii amortizării evidenţiată în conturile individuale ale societăţii „A" cu sumele respective. Drept urmare, *valoarea contabilă a mijlocului fix va fi mai mare decât cea fiscală*, unitatea având, în acest caz, o datorie de impozit amânat. În situaţia inversă (mărimile din această coloană sunt ***pozitive***), se impune majorarea valorii amortizării reţinute în conturile individuale ale întreprinderii „A" cu sumele corespunzătoare. Se obţine, în această situaţie, o *valoare contabilă a mijlocului fix mai mică decât cea fiscală*, unitatea înregistrând, de această dată, o creanţă de impozit amânat.

Scanned with OKEN Scanner

Anii	Amortizare prin metoda utilizată de societatea „A" *(metoda degresivă)*		Amortizare prin metoda folosită de grup *(metoda lineară)*		Diferențe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală	Cumulată	Anuale[2] col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N+5"	32.768	368.928	50.000	300.000	17.232	- 68.928
„N+6"	32.768	401.696	50.000	350.000	17.232	- 51.699
„N+7"	32.768	434.464	50.000	400.000	17.232	- 34.464
„N+8"	32.768	467.232	50.000	450.000	17.232	- 17.232
„N+9"	32.768	500.000	50.000	500.000	17.232	-
TOTAL	500.000	500.000	500.000	500.000	-	-

Rezultă din coloana 5 a tabelului 26 că întreprinderea „A" înregistrează în primii 5 ani o amortizare anuală mai mare decât dacă ar folosi metoda de amortizare utilizată de societatea dominantă, pe de o parte, şi o amortizare mai mică în următorii ani, pe de altă parte. Drept urmare, valorile evidenţiate de entitatea „A" în contabilitatea individuală trebuie retratate (diminuate pentru primii 5 ani şi majorate pentru următorii), în vederea punerii de acord a acestor mărimi cu cele care s-ar obţine în situaţia aplicării regimului de amortizare reţinut în planul de consolidare.

Mai mult decât atât. Făcând retratările necesare *omogenizării metodelor de amortizare* se ajunge ca valoarea contabilă a imobilizării din situaţiile financiare consolidate să fie diferită de cea reflectată în conturile individuale. Aceasta înseamnă că trebuie evidenţiate, de asemenea, şi *diferenţele temporare de impozit*[1] ce apar şi care generează datorii privind impozitul pe

[1] ***Diferenţele temporare de impozit*** care apar în cei 10 ani de utilizare a mijlocului fix sunt următoarele:

♦ în anul „N": - 50.000.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 8.000.000 lei (50.000.000 lei x 16% = 8.000.000 lei);

♦ în anul „N+1": - 30.000.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 4.800.000 lei (30.000.000 lei x 16% = 4.800.000 lei);

♦ în anul „N+2": - 14.000.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 2.240.000 lei (14.000.000 lei x 16% = 2.240.000 lei);

♦ în anul „N+3": - 1.200.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 192.000 lei (1.200.000 lei x 16% = 192.000 lei);

♦ în anul „N+4": 9.040.000 lei, adică o *creanţă reprezentând impozitul pe profit amânat* de 1.446.400 lei (9.040.000 lei x 16% = 1.446.400 lei);

♦ în anii „N+5"-„N+9": 17.232.000 lei, adică o *creanţă anuală reprezentând impozitul pe profit amânat* de 2.757.120 lei (17.232.000 lei x 16% = 2.757.120 lei/an).

Scanned with OKEN Scanner

profit amânat în primii 4 ani şi, respectiv, creanţe reprezentând impozitul pe profit amânat în ultimii 6 ani.

Potrivit celor menţionate, succesiunea înregistrărilor de omogenizare a metodelor de amortizare în cei 10 ani de utilizare a mijlocului fix, precum şi imaginea conturilor afectate de acestea se prezintă astfel[1]:

a) *în anul „N":*

TABELUL 27

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 1

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	50.000.000
2	Înregistrarea datoriei privind impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Impozitul pe profit amînat-pasiv	8.000.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	42.000.000 50.000.000 8.000.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		8.000
Sf_c	8.000	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		100.000
		50.000
Sf_c	50.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
100.000		100.000
50.000		50.000

b) *în anul „N+1":*

TABELUL 28

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 2

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare din exerciţiul curent şi a celei privind anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	80.000.000 30.000.000 50.000.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celui precedent	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	12.800.000 4.800.000 8.000.000

[1]Sumele reflectate în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	%	25.200.000
			Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	30.000.000
			Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	4.800.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		4.800
		8.000
Sf_c	12.800	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		100.000 S_i
		80.000
		80.000
Sf_c	100.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
80.000		80.000
30.000		30.000

c) *în anul „N+2”:*

TABELUL 29

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 3

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare din exerciţiul curent şi a celei din anii precedenţi	%	Amortizarea imobilizărilor corporale	94.000.000
		Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor		14.000.000
		Rezerve		80.000.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celor precedenţi	%	Impozitul pe profit amînat-pasiv	15.040.000
		Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat		2.240.000
		Rezerve		12.800.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	%	11.760.000
			Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	14.000.000
			Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	2.240.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		2.240
		12.800
Sf_c	15.040	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		180.000 S_i
		64.000
		94.000
Sf_c	150.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
64.000		64.000
14.000		14.000

d) *în anul „N+3”:*

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 30

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 4

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare din exerciţiul curent şi a celei din anii precedenţi	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	95.200.000 1.200.000 94.000.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celor precedenţi	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	15.232.000 192.000 15.040.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	1.008.000 1.200.000 192.000

D Impozitul pe profit amânat-pasiv C	
	192
	15.040
Sf_c 15.232	

D Amortizarea imobilizărilor corporale C	
	244.000 S_i
	51.200
	95.200
Sf_c 200.000	

D Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor C	
51.200	51.200
1.200	1.200

e) *în anul „N+4”:*

TABELUL 31

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 5

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea suplimentării amortizării din exerciţiul curent şi reliefarea celei privind anii precedenţi	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	86.160.000 9.040.000 95.200.000
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat aferente anului curent şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare anilor precedenţi	Impozitul pe profit amânat-activ Rezerve	Venituri din impozitul pe profit amânat Impozitul pe profit amînat-pasiv	1.446.400 15.232.000
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	9.040.000 1.446.400

Scanned with OKEN Scanner

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		15.232
Sf_c	15.232	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		295.200 S_i
		40.960
		86.160
Sf_c	250.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
40.960		40.960
9.040		9.040

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
1.446,4		
		Sf_d 1.446,4

f) *în anul „N+5":*

TABELUL 32

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 6

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea suplimentării amortizării din exerciţiul curent şi reliefarea celei din anii precedenţi	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale Amortizarea imobilizărilor corporale	77.968.000 17.232.000 95.200.000 9.040.000
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat aferente anului curent şi, respectiv, anului „N+4", precum şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exerciţiilor „N"-„N+3"	Impozitul pe profit amânat-activ Rezerve	% Venituri din impozitul pe profit amânat Rezerve Impozitul pe profit amânat-pasiv	4.203.520 2.757.120 1.446.400 15.232.000
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	17.232.000 2.757.120

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		15.232
Sf_c	15.232	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		336.160 S_i
		32.768
		77.968
		9.040
Sf_c	300.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
32.768		32.768
17.232		17.232

Scanned with OKEN Scanner

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
2.757,12 1.446,4		
		Sf_d 4.203,52

g) *în anii „N+6"-„N+8"*: se efectuează înregistrări contabile similare cu cele din anul „N+5";

h) *în anul „N+9"*:

TABELUL 33

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 7

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea suplimentării amortizării din exercițiul curent și reliefarea celei din anii precedenți	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	77.968.000 17.232.000
		Rezerve		95.200.000
		Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	77.968.000[1]
2	Înregistrarea creanței de impozit amânat aferente anului curent și a celei din anii „N+4"-„N+8", precum și a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exercițiilor „N"-„N+3"	Impozitul pe profit amânat-activ	%	18.088.000
			Venituri din impozitul pe profit amânat	2.757.120
			Rezerve	12.474.880[2]
		Rezerve	Impozitul pe profit amânat-pasiv	15.232.000
3	Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli	Rezultat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	17.232.000
		Venituri din impozitul pe profit amânat	Rezultat	2.757.120

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		15.232
Sf_c 15.232		

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		467.232 S_i
		32.768
		77.968
		77.968
Sf_c 500.000		

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
32.768		32.768
17.232		17.232

[1]Suma de ***77.968.000 lei*** reprezintă valoarea cu care se suplimentează amortizarea din conturile individuale ale entității „A" în anii „N+4"-„N+8" (9.040.000 lei + 17.232.000 lei + 17.232.000 lei + + 17.232.000 lei + 17.232.000 lei = ***77.968.000 lei***).

[2]Această mărime semnifică valoarea creanțelor reprezentând impozitul pe profit amânat corespunzătoare anilor „N+4"-„N+8" (1.446.400 lei + 2.757.120 lei + 2.757.120 lei + 2.757.120 lei + 2.757.120 lei = ***12.474.880 lei***).

Scanned with OKEN Scanner

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
2.757,12		
12.474,88		
	Sf_d	15.232

4.4.2.1.2. Omogenizarea duratelor de amortizare

Dacă pentru un activ similar, cu aceeaşi valoare de intrare, durata normală de utilizare evidenţiată de o societate este diferită de cea reţinută de întreprinderea-mamă, rezultatele care se obţin sunt şi ele diferite. Având în vedere acest aspect, entitatea dominată trebuie să recurgă la o retratare a modului de evidenţiere a amortizării în scopul armonizării ei cu cea calculată de grup. Numai după realizarea acestei omogenizări conturile de amortizări, ca şi cele de rezultate ale celor două unităţi pot fi agregate în vederea consolidării.

O mai bună înţelegere a aspectelor menţionate se realizează dacă luăm următorul exemplu: întreprinderea „A", care intră în perimetrul de consolidare la începutul exerciţiului financiar „N", a achiziţionat pe 28.12.„N-1" o imobilizare corporală în valoare de 30.000.000 lei, care a fost pusă în funcţiune pe data de 30.12.„N-1". Presupunem, de asemenea, că atât unitatea „A", cât şi societatea dominantă a grupului „SM" utilizează pentru amortizarea imobilizărilor metoda lineară. Durata normală de utilizare a mijlocului fix este la entitatea „A" de 4 ani, iar la consolidantă de 3 ani. Valoarea amortizării activului corporal în cazurile prezentate este surprinsă în tabelul 34.

TABELUL 34

AMORTIZAREA MIJLOCULUI FIX ÎN SITUAŢIA FOLOSIRII UNOR DURATE NORMALE DE UTILIZARE DIFERITE

Anii	Amortizarea la societatea „A" *(4 ani)*		Amortizarea în cadrul grupului *(3 ani)*		Diferenţe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală[2]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N"	7.500.000	7.500.000	10.000.000	10.000.000	2.500.000	2.500.000

[1] *Cota de amortizare lineară*$_{„A"} = \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{4 \text{ ani}} \times 100 = 25\%$;

Amortizarea anuală$_{„A"}$ = baza de calcul x cota de amortizare lineară = 30.000.000 lei x 25% = = 7.500.000 lei/an.

[2] *Cota de amortizare lineară*$_{„SM"} = \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{3 \text{ ani}} \times 100 = 33,(3)\%$;

Amortizarea anuală$_{„SM"}$ = baza de calcul x cota de amortizare lineară = 30.000.000 lei x 33,(3)% ≈ ≈ 10.000.000 lei/an.

Scanned with OKEN Scanner

Anii	Amortizarea la societatea „A" *(4 ani)*		Amortizarea în cadrul grupului *(3 ani)*		Diferențe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală[2]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N+1"	7.500.000	15.000.000	10.000.000	10.000.000	2.500.000	5.000.000
„N+2"	7.500.000	22.500.000	10.000.000	20.000.000	2.500.000	7.500.000
„N+3"	7.500.000	30.000.000	-	-	- 7.500.000	-
TOTAL	**30.000.000**	**30.000.000**	**30.000.000**	**30.000.000**	-	-

Din coloana 5 a tabelului 34 reiese că întreprinderea „A" înregistrează în primii 3 ani o amortizare anuală mai mică decât dacă ar avea în vedere durata de viață utilă stabilită de societatea dominantă, iar în următorul exercițiu financiar o amortizare mai mare, întrucât în acest an societatea-mamă nu mai calculează amortizare. Prin urmare, valorile evidențiate de entitatea „A" în contabilitatea individuală trebuie retratate (suplimentate pentru primii 3 ani și diminuate în cel de-al patrulea an), în scopul punerii de acord a acestor mărimi cu cele care s-ar obține în cazul aplicării perioadei de amortizare reținute în planul de consolidare.

Și încă ceva. Făcând retratările necesare *omogenizării duratelor de amortizare* se ajunge ca valoarea contabilă a imobilizării din situațiile financiare consolidate să fie diferită de cea reflectată în conturile individuale. Aceasta înseamnă că trebuie evidențiate și *diferențele temporare de impozit*[1] ce apar și care generează creanțe privind impozitul pe profit amânat în primii 3 ani și, respectiv, o datorie reprezentând impozitul pe profit amânat în ultimul an.

Succesiunea înregistrărilor de omogenizare a duratelor de amortizare și imaginea conturilor afectate de acestea, în acord cu elementele prezentate, sunt următoarele[2]:

a) *în anul „N":*

---

[1] ***Diferențele temporare de impozit*** care apar în cei 4 ani de funcționare a mijlocului fix sunt următoarele:

♦ în anii „N"- „N+2": 2.500.000 lei, adică o *creanță anuală privind impozitul pe profit amânat* de 400.000 lei (2.500.000 lei x 16% = 400.000 lei/an);

♦ în anul „N+3": - 7.500.000 lei, adică o *datorie reprezentând impozitul pe profit amânat* de 1.200.000 lei (7.500.000 lei x 16% = 1.200.000 lei).

[2] Sumele reflectate în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 35

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 8

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea suplimentării amortizării	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	2.500.000
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat	Impozitul pe profit amânat-activ	Venituri din impozitul pe profit amânat	400.000
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	2.500.000 400.000

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
400		
	Sf_d 400	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
	7.500	
	2.500	
Sf_c 10.000		

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
7.500		7.500
2.500		2.500

b) *în anul „N+1”:*

TABELUL 36

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 9

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea suplimentării amortizării aferente anului curent şi reflectarea amortizării care priveşte anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	5.000.000 2.500.000 2.500.000
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat aferente anului curent şi, respectiv, exerciţiului financiar precedent	Impozitul pe profit amânat-activ	% Venituri din impozitul pe profit amânat Rezerve	800.000 400.000 400.000
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	2.500.000 400.000

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
400		
400		
	Sf_d 800	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
	7.500	S_i
	7.500	
	5.000	
Sf_c 20.000		

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
7.500		7.500
2.500		2.500

Scanned with OKEN Scanner

c) *în anul „N+2”*: se efectuează înregistrări contabile similare cu cele din anul „N+1”;

d) *în anul „N+3”*:

TABELUL 37

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 10

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare aferente anului curent şi reflectarea amortizării aferente anilor precedenţi	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	0 7.500.000 7.500.000[1]
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat aferente anilor precedenţi şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exerciţiului curent	Impozitul pe profit amânat-activ Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Rezerve Impozitul pe profit amânat-pasiv	1.200.000[2] 1.200.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	6.300.000 7.500.000 1.200.000

D Impozitul pe profit amânat-activ C

1.200			
		Sf_d	**1.200**

D Amortizarea imobilizărilor corporale C

		22.500	S_i
		7.500	
		7.500	
		7.500	
Sf_c	**30.000**		

D Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor C

7.500			
7.500			

D Impozitul pe profit amânat-pasiv C

		1.200	
Sf_c	**1.200**		

Nu putem încheia această problemă fără să analizăm şi situaţia în care perioada de amortizare reţinută de grup (4 ani) este *mai mare* decât cea folosită de societatea „A” pentru evidenţierea deprecierii ireversibile a mijlo-

[1]Suma de ***7.500.000 lei*** reprezintă valoarea cu care se suplimentează amortizarea din conturile individuale ale entităţii „A” în anii „N”-„N+2” (2.500.000 lei + 2.500.000 lei + 2.500.000 lei = ***7.500.000 lei***).

[2]Această mărime semnifică valoarea creanţelor reprezentând impozitul pe profit amânat corespunzătoare anilor „N”-„N+2” (400.000 lei + 400.000 lei + 400.000 lei = ***1.200.000 lei***).

Scanned with OKEN Scanner

culuí fix (3 ani). Valoarea amortizării imobilizării calculată pentru cele două situaţii este redată cu ajutorul tabelului 38.

TABELUL 38

AMORTIZAREA MIJLOCULUI FIX ÎN SITUAŢIA FOLOSIRII UNOR DURATE NORMALE DE UTILIZARE DIFERITE

Anii	Amortizarea la societatea „A" *(3 ani)*		Amortizarea în cadrul grupului *(4 ani)*		Diferenţe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală[2]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N"	10.000.000	10.000.000	7.500.000	7.500.000	- 2.500.000	- 2.500.000
„N+1"	10.000.000	20.000.000	7.500.000	15.000.000	- 2.500.000	- 5.000.000
„N+2"	10.000.000	30.000.000	7.500.000	22.500.000	- 2.500.000	- 7.500.000
„N+3"	-	-	7.500.000	30.000.000	7.500.000	-
TOTAL	30.000.000	30.000.000	30.000.000	30.000.000	-	-

Datele din coloana 5 a tabelului 38 evidenţiază faptul că întreprinderea „A" înregistrează în primii 3 ani o amortizare anuală mai mare decât dacă ar avea în vedere durata de amortizare reţinută de societatea dominantă. În exerciţiul financiar următor nu înregistrează cheltuieli cu amortizarea deoarece mijlocul fix este amortizat integral. Drept urmare, valorile evidenţiate de entitatea „A" în contabilitatea individuală trebuie retratate (diminuate pentru primii 3 ani şi suplimentate în cel de-al patrulea an), în scopul armonizării acestor mărimi cu cele care s-ar obţine în cazul luării în calcul a perioadei de amortizare reţinute în planul de consolidare.

Realizând retratările necesare *omogenizării duratelor de amortizare* se ajunge ca valoarea contabilă a imobilizării să fie diferită de cea reflectată în conturile individuale. Aceasta înseamnă că trebuie evidenţiate şi *diferenţele temporare de impozit*[3] ce apar şi care generează datorii privind impozi-

---

[1] *Cota de amortizare liniară*$_{„A"}$ $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{3 \text{ ani}} \times 100 = 33,(3)\%$;

Amortizarea anuală$_{„A"}$ = baza de calcul x cota de amortizare liniară = 30.000.000 lei x 33,(3)% ≈ ≈ 10.000.000 lei/an.

[2] *Cota de amortizare liniară*$_{„SM"}$ $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{4 \text{ ani}} \times 100 = 25\%$;

Amortizarea anuală$_{„SM"}$ = baza de calcul x cota de amortizare liniară = 30.000.000 lei x 25% = = 7.500.000 lei/an.

[3] ***Diferenţele temporare de impozit*** care apar în cei 4 ani de utilizare a mijlocului fix sunt următoarele:

♦ în anii „N"-„N+2": - 2.500.000 lei, adică o *datorie anuală privind impozitul pe profit amânat* de 400.000 lei (2.500.000 lei x 16% = 400.000 lei/an);

♦ în anul „N+3": 7.500.000 lei, adică o *creanţă reprezentând impozitul pe profit amânat* de 1.200.000 lei (7.500.000 lei x x 16% = 1.200.000 lei).

Scanned with OKEN Scanner

tul pe profit amânat în primii 3 ani şi, respectiv, o creanţă reprezentând impozitul pe profit amânat în ultimul an.

Având în vedere aspectele analizate, succesiunea înregistrărilor de omogenizare a duratelor de amortizare şi imaginea conturilor afectate de acestea sunt următoarele[1]:

a) *în anul „N":*

TABELUL 39

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 11

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	2.500.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Impozitul pe profit amânat-pasiv	400.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	2.100.000 2.500.000 400.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		400
Sf_c	400	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		10.000 2.500
Sf_c	7.500	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
10.000 2.500		10.000 2.500

b) *în anul „N+1":*

TABELUL 40

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 12

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare din exerciţiul curent şi a celei din anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	5.000.000 2.500.000 2.500.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi a celui precedent	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	800.000 400.000 400.000

[1]Sumele reflectate în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	%	2.100.000
			Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	2.500.000
			Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	400.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		400
		400
Sf$_c$	800	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		10.000 S$_i$
		10.000
		5.000
Sf$_c$	15.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
10.000		10.000
2.500		2.500

c) *în anul „N+2"* se fac aceleaşi înregistrări contabile ca în anul „N+1";

d) *în anul „N+3":*

TABELUL 41

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 13

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea suplimentării amortizării aferente anului curent şi reflectarea amortizării care priveşte exerciţiile precedente	%	Amortizarea imobilizărilor corporale	0
		Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor		7.500.000
		Rezerve		7.500.000
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat aferente anului curent şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exerciţiilor precedente	Impozitul pe profit amânat-activ	Venituri din impozitul pe profit amânat	1.200.000
		Rezerve	Impozitul pe profit amânat-pasiv	1.200.000
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	7.500.000
		Venituri din impozitul pe profit amânat	Rezultat	1.200.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		1.200
Sf$_c$	1.200	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		30.000 S$_i$
		7.500
		7.500
Sf$_c$	30.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
7.500		7.500

Scanned with OKEN Scanner

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
1.200		
	Sf_d	1.200

4.4.2.1.3. Omogenizarea valorilor de amortizat

Situaţia în care societatea-mamă şi entităţile controlate de aceasta utilizează aceeaşi metodă şi perioadă de amortizare nu conduce în mod invariabil la concluzia că în ceea ce priveşte amortizarea nu mai sunt necesare omogenizări. Neconcordanţe pot să apară şi dacă întreprinderea consolidantă calculează deprecierea ireversibilă a unui activ luând în considerare o anumită valoare reziduală[1], iar unităţile dominate amortizează întreaga valoare de intrare a imobilizării respective.

Entitatea dominată trebuie să recurgă, în această situaţie, la o retratare a modului de evidenţiere a amortizării în scopul armonizării ei cu cea calculată de grup. Odată realizată operaţiunea de omogenizare, conturile de amortizări şi cele de rezultate ale întreprinderilor consolidate şi ale societăţii dominante pot fi agregate în vederea consolidării.

Ilustrăm aceste aspecte cu ajutorul următorului exemplu: întreprinderea „A" intră în perimetrul de consolidare la începutul exerciţiului „N". Aceasta achiziţionează pe data de 22.12.„N-1" o imobilizare corporală în valoare de 60.000.000 lei, care este pusă în funcţiune pe 29.12.„N-1". Atât unitatea „A", cât şi societatea dominantă a grupului „SM" utilizează regimul amortizării lineare pentru amortizarea imobilizărilor, iar perioada de amortizare reţinută este identică (3 ani). Întreprinderea „A" calculează amortizarea mijlocului fix la întreaga valoare de intrare, iar entitatea consolidantă determină deprecierea ireversibilă a activului având în vedere valoarea reziduală de 300.000 lei. Amortizarea imobilizării corporale stabilită în cele două situaţii prezintă valorile redate în tabelul 42.

[1]Este vorba despre întreprinderile care aplică în contabilitatea individuală Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 42

AMORTIZAREA MIJLOCULUI FIX ÎN CAZUL FOLOSIRII UNOR VALORI DE AMORTIZAT DIFERITE

Anii	Amortizarea integrală a valorii de intrare la societatea „A" *(60 mil. lei)*		Amortizarea valorii de intrare după metoda grupului *(59,7 mil. lei)*		Diferențe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală[2]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N"	20.000.000	20.000.000	19.900.000	19.900.000	- 100.000	- 100.000
„N+1"	20.000.000	40.000.000	19.900.000	39.800.000	- 100.000	- 200.000
„N+2"	20.000.000	60.000.000	19.900.000	59.700.000	- 100.000	- 300.000
TOTAL	**60.000.000**	**60.000.000**	**59.700.000**	**59.700.000**	**- 300.000**	**- 300.000**

În fiecare din cei trei ani, conform datelor din coloana 5 a tabelului 42, întreprinderea „A" înregistrează o amortizare anuală mai mare decât cea calculată de societatea dominantă. În consecință, valorile reflectate de entitatea „A" în contabilitatea individuală trebuie retratate (diminuate), în vederea punerii de acord a acestor mărimi cu cele care s-ar obține în situația aplicării regimului de amortizare reținut în planul de consolidare.

Prin efectuarea retratărilor necesare *omogenizării valorilor de amortizat* se ajunge ca valoarea contabilă a imobilizării să fie mai mare comparativ cu cea reflectată în conturile individuale. Reiese deci că trebuie evidențiate și *diferențele temporare impozabile*[3] ce apar și care generează datorii privind impozitul pe profit amânat.

Înregistrările de omogenizare a duratelor de amortizare, precum și imaginea conturilor afectate de acestea, potrivit celor specificate, sunt următoarele[4]:

a) *în anul „N":*

---

[1] *Cota de amortizare liniară*$_{„A"}$ = $\frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{3 \text{ ani}} \times 100 = 33,(3)\%$;

Amortizarea anuală$_{„A"}$ = baza de calcul x cota de amortizare liniară = 60.000.000 lei x 33,(3)% ≈ ≈ 20.000.000 lei/an.

[2] ***Amortizarea anuală***$_{„SM"}$ = (baza de calcul – valoarea reziduală) x cota de amortizare liniară = = (60.000.000 lei – 300.000 lei) x 33,(3)% = 59.700.000 lei x 33,(3)% ≈ 19.900.000 lei/an.

[3] ***Diferențele temporare impozabile*** care apar în cei 3 ani sunt identice (100.000 lei) și generează o *datorie anuală privind impozitul pe profit amânat* în valoare de 16.000 lei (100.000 lei x 16% = 16.000 lei/an).

[4] Sumele reflectate în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 43

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 14

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	100.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Impozitul pe profit amânat-pasiv	16.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	84.000 100.000 16.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		16
Sf_c	16	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		20.000
		100
Sf_c	19.900	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
20.000		20.000
100		100

b) *în anul „N+1”:*

TABELUL 44

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 15

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare din exerciţiul curent şi a celei din anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	200.000 100.000 100.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celui precedent	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	32.000 16.000 16.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	84.000 100.000 16.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		16
		16
Sf_c	32	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		20.000 S_i
		20.000
		200
Sf_c	39.800	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
20.000		20.000
100		100

Scanned with OKEN Scanner

c) *în anul „N+2":*

TABELUL 45

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 16

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare din exerciţiul curent şi a celei din anii precedenţi	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	300.000 100.000 200.000
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celor precedenţi	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	48.000 16.000 32.000
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	84.000 100.000 16.000

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		16
		32
Sf_c	48	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		40.000 S_i
		20.000
		300
Sf_c	59.700	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
20.000		20.000
100		100

4.4.2.2. Omogenizarea operaţiunii de constituire a provizioanelor

Provizioanele se constituie, de regulă, pe seama cheltuielilor, înainte de închiderea exerciţiului financiar. Formarea acestora nu depinde deci de rezultatul exerciţiului financiar. Principiul prudenţei solicită înregistrarea cheltuielilor cu provizioanele chiar în cazul absenţei sau insuficienţei profitului. Ele sunt destinate să acopere o pierdere sau o cheltuială viitoare care la data închiderii exerciţiului financiar este probabilă sau sigură, dar care comportă o anumită cotă de incertitudine privind mărimea ori momentul realizării ei[1].

Fiind constituite în acord cu principiul amintit, provizioanele au ca efect diminuarea rezultatului şi, implicit, a cheltuielii cu impozitul pe profit. Re-

[1] Gh. Scorţescu, Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici, ediţia a II-a (revăzută şi completată), Editura Dosoftei, Iaşi, 1996, p. 262.

Scanned with OKEN Scanner

glementările de natură fiscală sunt uneori restrictive în ceea ce priveşte implicaţiile prudenţei, limitând drastic *deductibilitatea cheltuielilor*[1] cu provizioanele[2].

Contribuabilii autorizaţi să desfăşoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligaţi să înregistreze în contabilitate şi să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate şi pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol. De asemenea, titularii de acorduri petroliere, care desfăşoară operaţiuni specifice în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă mai mare de 100 m constituie provizion pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalaţiilor, a dependinţelor şi anexelor, precum şi pentru reabilitarea mediului. Provizioanele care se evidenţiază şi se înregistrează în contabilitate în cele două situaţii sunt în limita unei cote de 1%, respectiv 10%, aplicate asupra diferenţei dintre veniturile şi cheltuielile înregistrate pe toată durata de funcţionare a exploatării zăcămintelor naturale ori a celor petroliere. Totodată, Regia Autonomă „Administraţia Română a Serviciilor de Trafic Aerian" (ROMATSA) constituie trimestrial un provizion, potrivit prevederilor legale, pentru diferenţa dintre veniturile din exploatare realizate efectiv din activitatea de rută aeriană şi costurile efective ale activităţii de rută aeriană, care este utilizat pentru acoperirea cheltuielilor de exploatare care depăşesc tarifele stabilite anual de EUROCONTROL[3].

Întrucât cheltuielile ocazionate de constituirea sau suplimentarea provizioanelor menţionate sunt deductibile fiscal, se înţelege că diminuarea sau

---

[1]Potrivit art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sunt ***deductibile fiscal***: 1) provizioanele pentru garanţii de bună execuţie acordate clienţilor; 2) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanţelor asupra clienţilor, evidenţiate de către contribuabili, care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii: a) sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004; b) sunt neîncasate într-o perioadă ce depăşeşte 270 de zile de la data scadenţei; c) nu sunt garantate de altă persoană; d) sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului; e) au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului; 3) provizioanele specifice, potrivit legilor de organizare şi funcţionare, în cazul unei societăţi comerciale bancare sau al unei alte instituţii de credit autorizate, precum şi pentru societăţile de credit ipotecar şi societăţile de servicii financiare; 4) provizioanele constituite de fondurile de garantare, potrivit normelor Băncii Naţionale a României; 5) provizioanele constituite de Banca Naţională a României, conform normelor legale; 6) provizioanele de risc pentru operaţiunile pe pieţele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naţionale a Valorilor Mobiliare.

[2]C. Istrate, Fiscalitatea şi contabilitatea firmei, ediţia a II-a, Editura Polirom, Iaşi, 2000, p. 47.

[3]*** Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, nr. 927/23.12.2003.

Scanned with OKEN Scanner

anularea acestora se include în veniturile impozabile, indiferent de motivul care a condus la această stare de fapt.

Sub aspect contabil, provizioanele sunt evidenţiate prin conturile grupelor 15 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor", 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie", 49 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor" şi 59 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie". Indiferent de elementele patrimoniale la care se referă provizioanele, constituirea şi suplimentarea lor se înregistrează întotdeauna ca o cheltuială, iar diminuarea şi anularea acestora se evidenţiază la venituri.

Normele contabile internaţionale prevăd că **provizionul** reprezintă o *datorie incertă din punct de vedere al perioadei de exigibilitate sau a valorii*, acesta urmând a fi reflectat în contabilitate numai în momentul în care[1]: a) întreprinderea are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior; b) este probabil (există mai multe şanse de a se realiza decât de a nu se realiza) ca beneficiile economice viitoare să fie afectate de o ieşire de resurse în vederea onorării obligaţiei respective; c) poate fi realizată o estimare relevantă a valorii obligaţiei.

Cât priveşte deprecierea activelor, normele contabile internaţionale nu se referă în mod explicit la provizioanele care trebuie să se constituie cu această ocazie, ci cer ca valoarea recuperabilă a acestora să fie estimată ori de câte ori există un indiciu că activul poate fi depreciat[2]. IAS 36 „Deprecierea activelor" precizează astfel că pierderea din depreciere trebuie să fie recunoscută ori de câte ori *valoarea contabilă*[3] a unui activ depăşeşte *valoarea sa recuperabilă*[4]. Prin urmare, deprecierea care va fi recunoscută se evidenţi-

---

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 37 „Provizioane, datorii şi active contingente", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 1022.

[2]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 36 „Deprecierea activelor", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 888.

[3] ***Valoarea contabilă*** reprezintă valoarea la care un activ este recunoscut în bilanţ după scăderea oricărei amortizării cumulate şi, în plus, a oricăror pierderi cumulate din depreciere *(Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 36 „Deprecierea activelor", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 897).*

[4] Potrivit IAS 36 „Deprecierea activelor", ***valoarea recuperabilă*** reprezintă maximul dintre preţul net de vânzare al unui activ şi valoarea lui de utilizare. *Preţul net de vânzare* semnifică valoarea care s-ar obţine prin vânzarea unui activ de bunăvoie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv, după scăderea oricăror costuri directe de cedare aferente. *Valoarea de utilizare* este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar estimate, care se aşteaptă să fie generate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea acestuia la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.

Scanned with OKEN Scanner

ază până la congruența cu diferența care apare între cele două valori menționate.

Diminuarea valorii unui activ va afecta contul de rezultate (ca o cheltuială), dacă activul respectiv nu a fost reevaluat, sau *rezerva din reevaluare*[1], în caz contrar. Dacă valoarea recuperabilă crește, deprecierea înregistrată anterior trebuie diminuată până la nivelul noii valori recuperabile, fără a se depăși însă cuantumul valorii contabile la care ar fi ajuns bunul în cazul în care deprecierea anterioară nu s-ar fi înregistrat. Totodată, micșorarea sau anularea deprecierii constatate va fi reflectată în contul de rezultate (ca venit), dacă activul respectiv nu a fost reevaluat, sau în rezerva din reevaluare (care se majorează), în caz contrar.

Luând în considerare aspectele prezentate și ținând seama de realitatea economică românească, nu putem ignora faptul că există situații în care întreprinderea dominantă aplică în contabilitatea individuală standardele internaționale de contabilitate, iar una sau mai multe dintre societățile dominate nu utilizează aceste norme. Ca și în cazul amortizării activelor, și provizioanele pe care le înregistrează aceste entități în conformitate cu principiul prudenței vor genera, așadar, *neconcordanțe* în ceea ce privește rezultatele. Se poate întâmpla, de asemenea, ca o parte dintre acestea să nu poată fi armonizate datorită legislației fiscale naționale.

Nu numai atât. Datorită regimului fiscal autohton unele societăți vor constitui provizioane în limita deductibilității acestora sau deloc. Prin urmare, între cheltuielile cu provizioanele pe care le-ar înregistra întreprinderea consolidantă și cele evidențiate de unitățile controlate pot exista diferențe. Retratarea acestora conduce la constatarea unor diferențe temporare de impozit amânat.

Urmează un exemplu din care rezultă că societatea-mamă „SM" controlează entitatea „A" care are înregistrate în contabilitate provizioane pentru garanții acordate clienților în sumă de 200.000.000 lei. În conformitate cu regulile reținute în planul de consolidare, valoarea acestora ar trebui să

[1] În situația în care ***rezerva din reevaluare*** nu este suficientă pentru a acoperi deprecierea activului diferența rămasă se trece pe cheltuieli.

Scanned with OKEN Scanner

fie de 275.000.000 lei. Deoarece cele două unități trebuie să prezinte situații omogene, rezultă că întreprinderea „A" este obligată să suplimenteze provizionul existent (200.000.000 lei) cu suma de 75.000.000 lei. Acest aspect se contabilizează astfel:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli"	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"	75.000.000	75.000.000
121 „Profit și pierdere"	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli"	75.000.000	75.000.000

Dimpotrivă, dacă provizionul constituit de societatea „A" (200.000.000 lei) ar fi fost mai mare în raport cu cel calculat de consolidanta „SM" (187.000.000 lei), operațiunea de omogenizare în vederea consolidării s-ar fi evidențiat prin intermediul următoarelor articole contabile:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli"	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"	13.000.000	13.000.000
121 „Profit și pierdere"	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli"	13.000.000	13.000.000

Exemplul următor se referă la situația în care o unitate („B") din cadrul grupului evidențiază în contabilitatea individuală creanțe față de clienții neîncasați din afara acestuia în valoare de 500.000.000 lei. În conformitate cu prevederile legale, societatea constituie provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți doar în limita cotei de 25% din suma neîncasată, care este deductibilă fiscal, adică pentru 125.000.000 lei (500.000.000 lei x 25% = = 125.000.000 lei). Potrivit evaluărilor realizate de întreprinderea-mamă, valoarea acestor provizioane ar trebui să fie de 160.000.000 lei.

Se constată că între valorile calculate de cele două entități există o diferență care trebuie pusă de acord cu regulile aplicate de consolidantă. Drept

Scanned with OKEN Scanner

urmare, societatea „B" trebuie să suplimenteze cu 35.000.000 lei provizionul înregistrat în contabilitatea individuală. Datorită acestui fapt, valoarea contabilă a creanţei neîncasate (500.000.000 lei – 160.000.000 lei = 340.000.000 lei) ajunge să fie mai mică decât valoarea sa fiscală (500.000.000 lei – 125.000.000 lei = 375.000.000 lei), generând o creanţă privind impozitul pe profit amânat (35.000.000 lei x 16% = 5.600.000 lei).

Înregistrările contabile corespunzătoare celor menţionate sunt:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante"	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi"	35.000.000	35.000.000
4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	5.600.000	5.600.000
121 „Profit şi pierdere"	=	6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante"	35.000.000	35.000.000
791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	=	121 „Profit şi pierdere"	5.600.000	5.600.000

În situaţia în care provizionul constituit de unitatea „B" (125.000.000 lei) ar fi fost prea mare în raport cu cel calculat de consolidanta „SM" (120.000.000 lei), s-ar fi ajuns ca valoarea contabilă a creanţei neîncasate (500.000.000 lei – 120.000.000 lei = 380.000.000 lei) să fie mai mare decât valoarea sa fiscală (500.000.000 lei – 125.000.000 lei = 375.000.000 lei). Rezultă deci o datorie privind impozitul pe profit amânat de 800.000 lei (5.000.000 lei x 16% = 800.000 lei).

Operaţiunea de omogenizare în vederea consolidării se reflectă cu ajutorul următoarelor articole contabile:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante"	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi"	5.000.000	5.000.000

Scanned with OKEN Scanner

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	800.000	800.000
121 „Profit şi pierdere"	=	% 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante" 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	4.200.000	 5.000.000 800.000

Nu putem însă încheia acest subcapitol fără a analiza şi situaţia în care o filială („C") constituie în anul „N" un provizion pentru deprecierea unui teren (25.000.000 lei). Societatea efectuează, totodată, următoarele operaţiuni: suplimentează, la finele anului „N+1", provizionul existent cu suma de 3.000.000 lei; diminuează, la închiderea exerciţiului „N+2", provizionul cu 1.500.000 lei; anulează provizionul, în anul „N+3", întrucât acesta a devenit fără obiect.

Dacă presupunem că acest tip de provizioane nu este reţinut în planul de consolidare, reiese că atât înregistrările din contabilitatea individuală a întreprinderii „C", cât şi cele efectuate în vederea omogenizării evaluării provizioanelor se prezintă după cum urmează[1]:

a) *în anul „N":*

Înregistrări contabile la societatea „C"	**Retratări în vederea omogenizării**
• constituirea provizionului pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri în sumă de 25.000.000 lei: 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" = 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" 25 • închiderea contului de cheltuieli:	• anularea provizionului constituit în exerciţiul curent: 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" = 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" 25 • închiderea contului de cheltuieli:

[1]Sumele reflectate în articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „C"

Rezultat = 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" 25

D 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" C

	25.000.000
Sf_c 25.000.000	

Retratări în vederea omogenizării

Rezultat = 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" 25

D 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" C

	25.000.000
	25.000.000

b) *în anul „N+1":*

Înregistrări contabile la societatea „C"

- suplimentarea provizionului pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri existent (25.000.000 lei) cu suma de 3.000.000 lei:

6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" = 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" 3

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat = 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" 3

D 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" C

	25.000.000	S_i
	3.000.000	
Sf_c 28.000.000		

Retratări în vederea omogenizării

- anularea provizionului existent în sumă de 28.000.000 lei, din care 25.000.000 lei sunt aferente anului „N", iar 3.000.000 lei privesc exerciţiul curent:

% = 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" 28

6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" 3

Rezerve 25

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat = 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli" 3

D 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri" C

	25.000.000	S_i
	3.000.000	
	28.000.000	

c) *în anul „N+2":*

Înregistrări contabile la societatea „C"

- diminuarea provizionului pentru deprecierea

Retratări în vederea omogenizării

- anularea provizionului existent în sumă de

Scanned with OKEN Scanner

terenurilor şi amenajărilor de terenuri existent (28.000.000 lei) cu 1.500.000 lei:

2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	1,5

- închiderea contului de venituri:

7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	=	Rezultat	1,5

D **2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”** **C**

1.500.000		28.000.000	S_i
Sf_c	26.500.000		

26.500.000 lei (28.000.000 lei sunt aferente anilor precedenţi, iar 1.500.000 lei aparţine exerciţiului curent):

2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	1,5
Rezerve		2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	28

- închiderea contului de venituri:

7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	=	Rezultat	1,5

D **2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”** **C**

1.500.000		28.000.000	S_i
1.500.000		28.000.000	

d) *în anul „N+3”:*

Înregistrări contabile la societatea „C”

- anularea provizionului pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri existent (26.500.000 lei) devenit fără obiect:

2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	26,5

Retratări în vederea omogenizării

- anularea provizionului existent în sumă de 26.500.000 lei, ţinând cont că 26.500.000 lei sunt aferente anilor precedenţi:

2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	26,5
Rezerve		2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	26,5

Scanned with OKEN Scanner

• închiderea contului de venituri:

7813 = Rezultat 26,5

„Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"

D	2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	C
26.500.000		26.500.000 S_i

• închiderea contului de venituri:

7813 = Rezultat 26,5

„Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"

D	2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	C
26.500.000		26.500.000 S_i
26.500.000		26.500.000

Cât priveşte contul *„Rezerve"*, acesta prezintă sold creditor (26.500.000 lei). Întrucât rezultatul exerciţiului financiar „N+3" se micşorează cu valoarea de 26.500.000 lei, iar această sumă se transferă la începutul anului „N+4" la rezervele anului precedent („N+3"), în sensul diminuării acestora, rezultă că şi contul *„Rezerve"* se soldează în urma acestei operaţiuni.

4.4.2.3. Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor[1]

Standardul internaţional de contabilitate IAS 2 „Stocuri" prevede că bunurile de această natură sunt reprezentate de activele deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii unităţii, de cele aflate în curs de producţie, în vederea unei vânzări ulterioare, sau sunt sub formă de materii prime, materiale şi de alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie ori pentru prestarea de servicii. Aceste active circulante nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât cea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la *valoarea realizabilă netă*[2], prin constituirea unui provizion pentru depreciere[3].

Întreprinderile pot evalua stocurile prin mai multe metode. Opţiunile

[1]Fl. I. Scorţescu, Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în patrimoniu, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004, p. 308.

[2]***Valoarea realizabilă netă*** semnifică preţul de vânzare estimat că ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii întreprinderii din care se deduc costurile estimate pentru finalizarea bunului şi cele aferente vânzării acestuia.

[3]Ministerul Finanţelor Publice, Reglementări contabile pentru agenţi economici, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 161.

Scanned with OKEN Scanner

entităţilor către o metodă sau alta vizează evaluarea bunurilor de această natură atât la *intrarea în unitate*, cât şi la *ieşirea din gestiune*. Odată făcută opţiunea pentru o anumită metodă, aceasta trebuie aplicată tuturor stocurilor cu caracteristici similare şi folosită cu consecvenţă de la un exerciţiu financiar la altul. Dacă administratorii decid, în situaţii excepţionale, să schimbe metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri sau de alt *activ fungibil*[1], în notele explicative trebuie să se prezinte motivul schimbării metodei, precum şi efectele sale asupra rezultatului exerciţiului financiar.

4.4.2.3.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu

Evaluarea stocurilor la intrarea în unitate se face, în principal, la *costul de achiziţie* sau de *producţie*, după caz. *Costul de achiziţie* cuprinde preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile, costurile de transport, manipulare şi alte cheltuieli atribuite direct achiziţiei, din care se deduc reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare. De asemenea, acesta poate include, în anumite situaţii, şi diferenţele de curs valutar care au apărut direct din achiziţionarea recentă de astfel de bunuri facturate în valută[2].

Costul de producţie al unui bun include costul de achiziţie al materiilor prime şi al materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia. Totodată, cheltuielile financiare cu dobânzile care sunt direct atribuibile unei achiziţii, construcţii sau producerii unui *activ pe termen lung*[3] pot fi capitalizate ca parte din costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite toate condiţiile prevăzute de IAS 23 „Costurile îndatorării"[4].

Dacă se are în vedere sfera cheltuielilor de producţie absorbite în de-

---

[1] ***Activele fungibile*** sunt bunurile de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele.

[2] *. *. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 2 „Stocuri", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 133.

[3] Prin ***activ pe termen lung*** se înţelege un bun care necesită o perioadă substanţială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite ori în scopul vânzării.

[4] *. *. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, Monitorul Oficial al României, nr. 85/20.02.2001.

Scanned with OKEN Scanner

terminarea acestuia, metodele folosite pot fi divizate în metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a *costurilor totale (full-costing)* sau *parţiale*[1]. Prima categorie vizează atât metodele clasice prin intermediul cărora se determină post-factum un cost al perioadei trecute, a unor cheltuieli deja efectuate (metoda calculaţiei simple, pe faze de fabricaţie şi metoda pe comenzi), cât şi pe cele moderne (previzionale) care stabilesc în mod anticipat nivelul costurilor, procedând ulterior la o comparare a nivelului estimat cu cel efectiv (metoda normativă, standard-cost, T.H.M., G.P. şi metoda PERT-cost)[2].

Cea de-a doua categorie are în vedere metoda direct-costing (cu variantele sale) şi metoda costurilor directe. Metoda de calculaţie a costurilor de producţie adoptată de o întreprindere trebuie aleasă în funcţie de organizarea procesului de producţie şi de specificul activităţii sale astfel încât ea să răspundă cât mai bine necesităţilor proprii fiecărei unităţi.

Întrucât întreprinderile pot aplica diferite reguli şi metode de evaluare a stocurilor la intrarea în unitate, reiese că se vor obţine, invariabil, şi rezultate diferite. Atunci când se pune problema consolidării unor astfel de societăţi trebuie, aşadar, retratate informaţiile din conturile individuale astfel încât ele să fie omogene la nivelul ansamblului consolidat.

Pentru înţelegerea aspectelor menţionate considerăm că entitatea „A" are în stoc, la 31.12.„N", produse finite în valoare de 300.000.000 lei. Întreprinderea „A" reţine pentru evaluarea acestor bunuri doar costurile parţiale (numai cheltuielile directe de producţie), în timp de societatea-mamă a grupului („SM"), din care face parte şi prima unitate, ia în calculul evaluării activelor circulante de această natură costurile totale (full-costing). Conform metodei de evaluare stipulate în planul de consolidare (metoda societăţii dominante „SM"), stocurile specificate au valoarea de 310.000.000 lei.

Admitem, de asemenea, că în cursul anului „N+1" unitatea „A" lucrează pe stoc pentru onorarea unei importante comenzi externe. Produsele

[1]Dorina Budugan, Contabilitate şi control de gestiune, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001, p. 291.
[2]E. Horomnea, Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde şi aplicaţii, vol. II, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2003, p. 47.

Scanned with OKEN Scanner

finite obținute sunt evidențiate la finele exercițiului, în conturile de gestionare ale întreprinderii „A", la valoarea de 580.000.000 lei (300.000.000 lei + + 280.000.000 lei = 580.000.000 lei). Aceste active circulante, existente la 31.12.„N+1" în gestiunea societății „A", sunt evaluate de grup la suma de 620.000.000 lei.

Aspectele prezentate sunt sintetizate în tabelul următor.

TABELUL 46

VALOAREA PRODUSELOR FINITE INTRATE ÎN PATRIMONIU ÎN SITUAȚIA FOLOSIRII UNOR METODE DIFERITE DE CALCULAȚIE A COSTULUI DE PRODUCȚIE

Explicații	Costul produselor evidențiate în contabilitatea societății „A"	Costul produselor conform evaluării efectuate de grup	Diferențe temporare col. (2-1)
0	1	2	3
Produse existente în stoc la 01.01.„N+1"[1]	300.000.000	310.000.000	**10.000.000**
Produse obținute în cursul anului „N+1"	280.000.000	310.000.000	**30.000.000**
Produse existente în stoc la 31.12.„N+1"	580.000.000	620.000.000	**40.000.000**

Datorită evaluării diferite a produselor finite, așa cum rezultă din coloana 3 a tabelului 46, apar diferențe care trebuie armonizate. Acestea fac ca *valoarea contabilă a produselor finite* pe parcursul anului „N+1" *să fie mai mare decât valoarea lor fiscală. Diferențele temporare impozabile*[2] care apar în aceste situații trebuie, de asemenea, evidențiate.

Operațiunile efectuate în cursul exercițiului financiar de raportare în contabilitatea individuală a întreprinderii „A", precum și cele realizate în vederea omogenizării metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în unitate se prezintă în felul următor[3]:

---

[1]Stocul final de produse finite de la 31.12.„N" devine stoc inițial pentru anul „N+1".

[2]***Diferențele temporare impozabile*** aferente anului „N+1" sunt în sumă de 40.000.000 lei, ceea ce generează o *datorie totală privind impozitul pe profit amânat* de 6.400.000 lei (40.000.000 lei x 16% = = 6.400.000 lei), astfel:

♦ pentru anul „N" (care se reia la începutul exercițiului „N+1"): 10.000.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 1.600.000 lei (10.000.000 lei x 16% = 1.600.000 lei);

♦ pentru exercițiul financiar „N+1": 30.000.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 4.800.000 lei (30.000.000 lei x 16% = 4.800.000 lei).

[3]Sumele reflectate în articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

- evidenţierea la începutul anului „N+1" a produselor finite existente în stoc:

D	345 „Produse finite"	C
S_i	300.000.000	

- obţinerea în cursul anului „N+1" de produse finite în valoare de 280.000.000 lei:

345 „Produse finite" = 711 „Variaţia stocurilor" 280

D	345 „Produse finite"	C
S_i	300.000.000	
	280.000.000	
		Sf_d 580.000.000

- închiderea contului de venituri:

711 „Variaţia stocurilor" = Rezultat 280

Retratări în vederea omogenizării

- suplimentarea valorii produselor finite existente în stoc la începutul exerciţiului „N+1" care priveşte stocul final al anului „N":

345 „Produse finite" = Rezerve 10

Rezerve = 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv" 1,6

D	345 „Produse finite"	C
S_i	300.000.000	
	10.000.000	

- suplimentarea valorii produselor obţinute în cursul exerciţiului „N+1":

345 „Produse finite" = 711 „Variaţia stocurilor" 30

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat" = 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv" 4,8

D	345 „Produse finite"	C
S_i	300.000.000	
	10.000.000	
	280.000.000	
	30.000.000	
		Sf_d 620.000.000

- închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

Rezultat = 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat" 4,8

711 „Variaţia stocurilor" = Rezultat 30

Folosind datele din exemplul analizat să considerăm şi situaţia în care societatea „A" calculează costul produselor finite printr-o metodă full-costing, în timp ce întreprinderea dominantă reţine în acelaşi scop doar costurile parţiale. Elementele referitoare la costul produselor finite calculate în cele două variante se prezintă în tabelul 47.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 47

VALOAREA PRODUSELOR FINITE INTRATE ÎN PATRIMONIU ÎN SITUAŢIA FOLOSIRII UNOR METODE DIFERITE DE CALCULAŢIE A COSTULUI DE PRODUCŢIE

Explicaţii	Costul produselor evidenţiate în contabilitatea societăţii „A”	Costul produselor conform evaluării efectuate de grup	Diferenţe temporare col. (2-1)
0	1	2	3
Produse existente în stoc la 01.01.„N+1”	310.000.000	300.000.000	**– 10.000.000**
Produse obţinute în cursul anului „N+1”	310.000.000	280.000.000	**– 30.000.000**
Produse existente în stoc la 31.12.„N+1”	620.000.000	580.000.000	**– 40.000.000**

Din coloana 3 a tabelului 47 reiese că datorită evaluării diferite a produselor finite apar diferenţe care trebuie omogenizate. Se observă, totodată, că *valoarea contabilă a produselor finite* pe întreaga durată a exerciţiului financiar „N+1” *este mai mică decât valoarea lor fiscală*. În consecinţă, trebuie evidenţiate *diferenţele temporare deductibile*[1] care apar în aceste situaţii.

Aspectele contabilizate în cursul anului de raportare de întreprinderea „A” şi cele privind omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în gestiune sunt următoarele[2]:

Înregistrări contabile la societatea „A”

- evidenţierea produselor finite existente în stoc la începutul anului „N+1”:

D	345 „Produse finite”	C
S_i	310.000.000	

Retratări în vederea omogenizării

- eliminarea valorii suplimentare a produselor finite existente în stoc la începutul exerciţiului „N+1”, care privesc stocul final al anului „N”:

345 „Produse finite”	=	Rezerve	10
4412 „Impozitul pe profit amânat-activ”	=	Rezerve	1,6

[1] ***Diferenţele temporare deductibile*** aferente anului „N+1” sunt în sumă de 40.000.000 lei, ceea ce generează o *creanţă totală reprezentând impozitul pe profit amânat* de 6.400.000 lei (40.000.000 lei x x 16% = 6.400.000 lei), astfel:

♦ pentru anul „N” (care se reia la începutul exerciţiului „N+1”): - 10.000.000 lei, adică o *creanţă privind impozitul pe profit amânat* de 1.600.000 lei (10.000.000 lei x 16% = 1.600.000 lei);

♦ pentru exerciţiul financiar „N+1”: - 30.000.000 lei, adică o *creanţă reflectând impozitul pe profit amânat* de 4.800.000 lei (30.000.000 lei x 16% = 4.800.000 lei).

[2] Sumele reflectate în articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

• obținerea în cursul anului „N+1" de produse finite în valoare de 310.000.000 lei:

345	=	711	310
„Produse finite"		„Variația stocurilor"	

D	345 „Produse finite"	C
S_i	300.000.000	
	310.000.000	
		Sf_d 620.000.000

• închiderea contului de venituri:

711	=	Rezultat	310
„Variația stocurilor'			

Retratări în vederea omogenizării

D	345 „Produse finite"	C
S_i	310.000.000	
	10.000.000	

• eliminarea valorii suplimentare a produselor finite obținute în cursul exercițiului „N+1":

345	=	711	30
„Produse finite"		„Variația stocurilor"	

4412	=	791	4,8
„Impozitul pe profit amânat-activ"		„Venituri din impozitul pe profit amânat"	

D	345 „Produse finite"	C
S_i	310.000.000	
	10.000.000	
	310.000.000	
	30.000.000	
		Sf_d 580.000.000

• închiderea conturilor de venituri:

%	=	Rezultat	25,2
711			30
„Variația stocurilor"			
791			
„Venituri din impozitul pe profit amânat"			4,8

Pentru omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor de *semifabricate* ori a *producției în curs de execuție*[1] la intrarea în gestiune se va proceda în mod similar. În cursul anilor se pot înregistra, în legătură cu aceste stocuri, *fie datorii privind impozitul pe profit amânat, fie sume de recuperat reprezentând impozitul pe profit amânat.* Dacă s-ar putea evidenția, spre exemplu, la începutul unui exercițiu financiar (pentru soldul final al anului prece-

[1] ***Valoarea producției în curs de execuție*** se poate determina fie prin *inventarierea producției neterminate la finele perioadei*, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operațiilor tehnologice, fie prin *metoda contabilă* care vizează diferența dintre totalul cheltuielilor de producție și costul efectiv al acesteia. Cum aceste din urmă valori pot fi determinate prin diferite metode, reiese că și în ceea ce privește producția în curs de execuție pot să apară neconcordanțe între valoarea înregistrată în contabilitatea individuală a unor societăți și cea reținută de întreprinderea dominantă în planul de consolidare.

Scanned with OKEN Scanner

dent) o creanţă de impozit pe profit amânat, iar la finele exerciţiului financiar în curs o datorie de impozit pe profit amânat (sau invers), ar însemna că cel puţin una dintre cele două entităţi a schimbat metoda de evaluare a stocurilor la intrarea în unitate, ceea ce contravine principiului permanenţei metodelor.

4.4.2.3.2. Evaluarea la ieşirea din patrimoniu[1]

Potrivit IAS 2 „Stocuri", evaluarea bunurilor care nu sunt de obicei fungibile şi a acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie să se facă prin identificarea specifică a costurilor individuale. Evaluarea stocurilor fungibile la ieşirea din gestiune se poate realiza prin metoda FIFO sau CMP. Ca tratament contabil alternativ este permisă totuşi şi metoda LIFO.

Normele contabile româneşti reţin, în afara metodelor specificate, şi metoda costului standard sau prestabilit. Aplicarea unei metode sau a alteia conduce, în toate cazurile, la obţinerea unor rezultate diferite.

Costul mediu ponderat se poate calcula fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial plus valoarea intrărilor şi cantitatea existentă în stocul iniţial plus cantităţile intrate. În prima variantă, metoda permite evaluarea stocurilor ieşite din gestiune în funcţie de recepţionarea unui nou lot, relaţia de calcul fiind următoarea[2]:

$$CMP_{ui} = \frac{S_i + I_{ui}}{St_i + Q_{I_{ui}}}, \qquad (5)$$

în care:

CMP_{ui} reprezintă costul mediu ponderat;

S_i - valoarea totală a stocului iniţial;

I_{ui} - valoarea ultimei intrări pentru care se calculează CMP_{ui};

St_i - stocul iniţial;

[1]Fl. I. Scorţescu, Aspecte privind omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la ieşirea din patrimoniu, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004, p. 294.

[2]Dorina Budugan, Op. cit., p. 106.

Scanned with OKEN Scanner

Q_{iul} - cantitatea ultimei intrări pentru care se calculează CMP_{ui}.

Potrivit *metodei FIFO (first in - first out)*, activele circulante materiale ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al primei intrări (al primului lot intrat), respectiv al articolului care este mai vechi în stoc. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică. Ca urmare, stocurile sunt evaluate la costurile ultimelor loturi achiziţionate[1].

Evaluarea stocurilor ieşite din gestiune, conform *metodei LIFO (last in - first out)*, se face la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile de această natură ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Bunurile de natura stocurilor se pot evalua şi înregistra în contabilitate şi la *costul standard*[2]. Acesta ia în considerare nivelurile normate ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat[3].

Diferenţele stabilite între costul standard şi costul de achiziţie, respectiv costul de producţie, se înregistrează distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient de repartizare. Acesta se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se evidenţiază în conturile corespunzătoare în care au fost reflectate bunurile respective.

Pentru a putea compara datele care rezultă din aplicarea metodelor de

---

[1]M. Ristea, Noul sistem contabil al agenţilor economici din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994, p. 217.

[2]Fl. I. Scorţescu, Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime utilizate de unităţile horticole, Lucrări Ştiinţifice, Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 44, seria Horticultură, 2001.

[3]Ministerul Finanţelor Publice, Reglementări contabile pentru agenţi economici, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 159.

Scanned with OKEN Scanner

evaluare a stocurilor la ieşirea din gestiune reţinute de normele contabile internaţionale, considerăm că unitatea „A" are în stoc la începutul perioadei (01.01.„N") materia primă „X" în valoare de 150.000.000 lei (1.000 kg x 150.000 lei/kg = 150.000.000 lei). Intrările şi ieşirea de materie primă „X" în şi din gestiune au avut loc la momentele următoare:

- 03.01.„N": intrare în gestiune (500 kg x 160.000 lei/kg);
- 15.01.„N": intrare în gestiune (300 kg x 170.000 lei/kg);
- 18.01.„N": ieşire din gestiune (1.300 kg).

Intrarea în gestiune a materiei prime „X" s-a făcut pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare. Acest aspect, precum şi rezultatele evaluării materiei prime la ieşirea din gestiune potrivit metodelor menţionate sunt surprinse în tabelele 48-50.

TABELUL 48

EVALUAREA STOCURILOR PRIN METODA FIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare/U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)
1	01.01	Stoc iniţial	-	-	-	-	-	-	1.000	150	150.000
2	03.01	Intrare	500	160	80.000	-	-	-	1.000	150	150.000
									500	160	80.000
3	15.01	Intrare	300	170	51.000	-	-	-	1.000	150	150.000
									500	160	80.000
									300	170	51.000
4	18.01	Ieşire	-	-	-	1.000	150	150.000	-	-	-
						300	160	48.000	200	160	32.000
									300	170	51.000
TOTAL			-	-	-	1.300	-	198.000	500	-	83.000

TABELUL 49

EVALUAREA STOCURILOR PRIN METODA COSTULUI MEDIU PONDERAT CALCULAT DUPĂ FIECARE INTRARE

Nr. crt.	Data	Explicaţii	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare/U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)
1	01.01	Stoc iniţial	-	-	-	-	-	-	1.000	150	150.000

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare/U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)
2	03.01	Intrare	500	160	80.000	-	-	-	1.500	153,3[1]	230.000
3	15.01	Intrare	300	170	51.000	-	-	-	1.800	156,1[2]	281.000
4	18.01	Ieșire	-	-	-	**1.300**	**156,111**	**202.944,3**	**500**	**156,1**	**78.055,7**

TABELUL 50

EVALUAREA STOCURILOR PRIN METODA LIFO

Nr. crt.	Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare / U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (kg)	Valoare/U.M. (mii lei)	Valoare (mii lei)
1	01.01	Stoc inițial	-	-	-	-	-	-	1.000	150	150.000
2	03.01	Intrare	500	160	80.000	-	-	-	1.000	150	150.000
									500	160	80.000
3	15.01	Intrare	300	170	51.000	-	-	-	1.000	150	150.000
									500	160	80.000
									300	170	51.000
4	18.01	Ieșire	-	-	-	300	170	**51.000**	500	150	75.000
						500	160	**80.000**			
						500	150	**75.000**			
TOTAL			**-**	**-**	**-**	**1.300**	**-**	**206.000**	**500**	**-**	**75.000**

Datele din tabelele 48-50 evidențiază faptul că în condițiile în care costurile de achiziție ale stocurilor cresc în timp (în perioadele de inflație), evaluarea acestora la ieșirea din gestiune se face la valori care diferă în funcție de metoda adoptată. Cea mai mare valoare se înregistrează atunci când unitatea utilizează metoda LIFO pentru evaluarea și înregistrarea în contabilitate a stocurilor ieșite din gestiune. Acest lucru se datorează faptului că activele circulante materiale se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot) care este și cel mai mare. La polul opus se situează metoda FIFO, în timp ce evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune prin

[1] $CMP_{03.01} = \frac{150.000.000 \text{ lei} + 80.000.000 \text{ lei}}{1.000 \text{ kg} + 500 \text{ kg}} = \frac{230.000.000 \text{ lei}}{1.500 \text{ kg}} = 153.333,(3) \text{ lei/kg}$

[2] $CMP_{15.01} = \frac{230.000.000 \text{ lei} + 51.000.000 \text{ lei}}{1.500 \text{ kg} + 300 \text{ kg}} = \frac{281.000.000 \text{ lei}}{1.800 \text{ kg}} = 156.111,(1) \text{ lei/kg}$

Scanned with OKEN Scanner

metoda costului mediu ponderat realizează un compromis între primele două.

Întrucât darea în consum a activelor circulante materiale se realizează pe seama cheltuielilor de exploatare corespunzătoare, rezultatele obținute de diverse întreprinderi sunt diferite. Un rol important în acest sens îl are metoda folosită de aceste entități în evaluarea stocurilor ieşite din gestiune. La nivelul grupului este necesar, în consecință, să se stabilească metodele care se reţin pe grupe de stocuri. Dacă anumite societăți cuprinse în perimetrul de consolidare utilizează alte metode de evaluare a stocurilor decât cele reținute de grup, atunci ele trebuie să efectueze anumite retratări în vederea armonizării informațiilor. Acestea vor influența atât valoarea stocurilor existente în bilanțul individual, cât şi contul de rezultate al întreprinderilor respective, în sensul majorării sau diminuării acestora, după caz.

Se consideră, pentru înțelegerea acestor aspecte, că unitatea „A" efectuează în cursul anului „N" următoarele operațiuni:

♦ cumpărare de materiale consumabile („X") în ziua de 01.01.„N" (20 buc. x 500.000 lei/buc.);

♦ achiziționare de materiale consumabile („X") la data de 30.08.„N" (30 buc. x 520.000 lei/buc.);

♦ dare în consum, pe data de 21.11.„N", a 80% din materialele consumabile aflate în stoc. La 31.12.„N" întreprinderea „A" are în stoc doar 10 bucăți[1] din materialele consumabile achiziționate.

Întreprinderea „A" reține pentru evaluarea bunurilor menționate metoda costului mediu ponderat, în timp de societatea-mamă a grupului („SM") utilizează în acest scop metoda FIFO. Drept urmare, valorile care se obțin în exercițiul financiar „N" cu ocazia evaluării activelor circulante materiale specificate sunt diferite (tabelul 51).

TABELUL 51

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI FIFO

Nr. crt.	Data	Explicații	CMP			FIFO			Diferențe temporare col. (8-5) (mii lei)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	01.01	Intrare	20	500	10.000	20	500	10.000	-

[1] 50 bucăți – (80% x 50 bucăți) = 50 bucăți – 40 bucăți = ***10 bucăți***.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			FIFO			Diferenţe temporare col. (8-5) (mii lei)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	30.08	Intrare	30	520	15.600	30	520	15.600	-
3	*30.08*	*Stoc*	*50*	*512*[1]	*25.600*	*20*	*500*	*10.000*	-
						30	*520*	*15.600*	-
						50	**-**	***25.600***	-
4[2]	21.11	Ieşire	**40**	**512**	**20.480**	20	500	10.000	-
						20	520	10.400	-
						40	**-**	**20.400**	**- 80**
5	*21.11*	*Stoc*	*10*	*512*	*5.120*	*10*	*520*	*5.200*	*- 80*
6	**31.12**	**Stoc**	**10**	**512**	**5.120**	**10**	**520**	**5.200**	**80**

Din coloanele 5 şi 8, rândul 6, al tabelului 51 reiese că valorile care se obţin la finele exerciţiului financiar „N", în urma evaluării materialelor consumabile prin cele două metode, sunt diferite. În acest caz se impune retratarea informaţiilor furnizate de contabilitatea individuală a societăţii „A" în vederea omogenizării datelor contabile la nivelul ansamblului consolidat.

Ceva mai mult. Valoarea contabilă a activelor circulante menţionate (5.200.000 lei) este mai mare decât valoarea lor fiscală (5.120.000 lei). Suma de 80.000 lei (5.200.000 lei – 5.120.000 lei = 80.000 lei) reprezintă o diferenţă temporară impozabilă, care generează o datorie privind impozitul pe profit amânat de 12.800 lei (80.000 lei x 16% = 12.800 lei).

Consemnările contabile aferente anului „N", în acord cu aspectele menţionate, se prezintă astfel[3]:

Înregistrări contabile la societatea „A"	**Retratări în vederea omogenizării**
• achiziţia de materiale consumabile „X" în valoare de 10.000.000 lei:	• eliminarea valorii suplimentare a cheltuielilor aferente materialelor date în consum:

[1] $CMP_{30.08} = \frac{10.000.000 \text{ lei} + 15.600.000 \text{ lei}}{20 \text{ buc.} + 30 \text{ buc.}} = \frac{25.600.000 \text{ lei}}{50 \text{ buc.}} = 512.000 \text{ lei/buc.}$

[2] În acest rând este evidenţiată darea în consum a materialelor consumabile „X". Valorile din coloanele 5 şi 8 reprezintă cuantumul *cheltuielilor aferente ieşirii acestor bunuri din gestiune*, iar celelalte rânduri ale tabelului surprind *valoarea stocurilor de materiale consumabile* existente la un moment dat.

[3] Sumele din articolele contabile întocmite sunt exprimate în milioane lei. Întrucât taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziţiilor nu este relevantă în analiza pe care o realizăm, aceasta nu este evidenţiată.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	10

• cumpărarea de materiale consumabile „X" în sumă de 15.600.000 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	15,6

• consumarea materialelor „X" în valoare de 20.480.000 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	20,48

• închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	20,48

D	302 „Materiale consumabile"	C
10.000.000		20.480.000
15.600.000		
	Sf_d	5.120.000

Retratări în vederea omogenizării

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	0,08

• evidențierea datoriei privind impozitul pe profit amânat (12.800 lei):

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat – pasiv"	0,0128

• închiderea celor două conturi de cheltuieli:

Rezultat	=	%	0,7872
		602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	0,08
		6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	0,0128

D	302 „Materiale consumabile"	C
10.000.000		20.480.000
15.600.000		80.000
	Sf_d	5.200.000

În exercițiul financiar „N+1" unitatea „A" efectuează următoarele operațiuni:

♦ achiziție de materiale consumabile („X") pe data de 15.02.„N+1" (40 buc. x 550.000 lei/buc.);

♦ darea în consum a materialelor „X", în ziua de 27.09.„N+1", în condițiile în care:

a) *consumul reprezintă 60% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.*

După ieșirea din gestiunea întreprinderii „A" a cantității de 30 buc. rămâne la 31.12.„N+1" un stoc de 20 bucăți[1] din materialele consumabile

[1] 50 bucăți – (60% x 50 bucăți) = 50 bucăți – 30 bucăți = ***20 bucăți.***

Scanned with OKEN Scanner

„X". Valorile care se obţin în exerciţiul financiar „N+1" cu ocazia evaluării activelor circulante materiale specificate sunt reflectate în tabelul 52.

TABELUL 52

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI FIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			FIFO			Diferenţe temporare col. (8-5) (mii lei)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*512*	*5.120*	*10*	*520*	*5.200*	*80*
2	15.02	Intrare	40	550	22.000	40	550	22.000	-
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*542,4*[1]	*27.120*	*10*	*520*	*5.200*	-
						40	*550*	*22.000*	-
						50	-	*27.200*	-
4	27.09	Ieşire	**30**	**542,4**	**16.272**	10	520	5.200	-
						20	550	11.000	-
						30	-	**16.200**	**– 72**
5	*27.09*	*Stoc*	*20*	*542,4*	*10.848*	*20*	*550*	*11.000*	*152*
6	**31.12**	**Stoc**	**20**	**542,4**	**10.848**	**20**	**550**	**11.000**	**152**

Dacă se au în vedere datele din coloanele 5 şi 8, rândul 6, al tabelului 52, rezultă că valorile care se obţin la finele exerciţiului financiar „N+1", în urma evaluării materialelor consumabile prin cele două metode, sunt diferite. Şi în această situaţie se impune retratarea informaţiilor furnizate de contabilitatea individuală a societăţii „A" în vederea omogenizării datelor contabile la nivelul ansamblului consolidat.

Mai mult decât atât. Valoarea contabilă a acestor bunuri (11.000.000 lei) este mai mare decât valoarea lor fiscală (10.848.000 lei). Suma de 152.000 lei (11.000.000 lei – 10.848.000 lei = 152.000 lei) reprezintă o diferenţă temporară impozabilă, care generează o datorie privind impozitul pe profit amânat de 24.320 lei (152.000 lei x 16% = 24.320 lei).

Potrivit celor menţionate, operaţiunile care se contabilizează în anul „N+1" sunt[2]:

---

[1] $CMP_{15.02} = \frac{5.120.000 \text{ lei} + 22.000.000 \text{ lei}}{10 \text{ buc.} + 40 \text{ buc.}} = \frac{27.120.000 \text{ lei}}{50 \text{ buc.}} = 542.400 \text{ lei/buc.}$

[2] Sumele din articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

- achiziția de materiale consumabile „X" în valoare de 22.000.000 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	22

- consumarea materialelor „X" în valoare de 16.272.000 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	16,272

D	302 „Materiale consumabile"	C
S_i 5.120.000		16.272.000
22.000.000		
	Sf_d	**10.848.000**

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	16,272

Retratări în vederea omogenizării

- suplimentarea valorii materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exercițiului financiar „N+1", care privește anul „N":

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile"	0,08

- evidențierea datoriei privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N":

Rezerve	=	4412 „Impozitul pe profit amânat – pasiv"	0,0128

- eliminarea valorii suplimentare a cheltuielilor aferente materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	0,072

- reflectarea datoriei privind impozitul pe profit amânat corespunzătoare anului „N+1":

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat – pasiv"	0,01152

- închiderea celor două conturi de cheltuieli:

Rezultat	=	%	0,06048
		602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	0,072
		6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	0,01152

D	302 „Materiale Consumabile"	C
S_i 5.120.000		80.000
22.000.000		16.272.000
		72.000
	Sf_d	**11.000.000**

b) *consumul reprezintă 90% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.*

Scanned with OKEN Scanner

În urma ieşirii din gestiunea societăţii „A" a cantităţii de 45 buc. rămâne la 31.12.„N+1" un stoc de 5 bucăţi[1] din materialele consumabile „X". Evaluarea acestor bunuri este surprinsă în tabelul 53.

TABELUL 53

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI FIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			FIFO			Diferenţe temporare col. (8-5) (mii lei)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*512*	*5.120*	*10*	*520*	*5.200*	*80*
2	15.02	Intrare	40	550	22.000	40	550	22.000	-
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*542,4*[2]	*27.120*	*10*	*520*	*5.200*	-
						40	*550*	*22.000*	-
						50	-	*27.200*	-
4	27.09	Ieşire	**45**	**542,4**	**24.408**	10	520	5.200	-
						35	550	19.250	-
						45	-	**24.450**	**42**
5	*27.09*	*Stoc*	*5*	*542,4*	*2.712*	*5*	*550*	*2.750*	*38*
6	**31.12**	**Stoc**	**5**	**542,4**	**2.712**	**5**	**550**	**2.750**	**38**

Deoarece în urma evaluării materialelor consumabile prin cele două metode rezultatele care se obţin nu coincid, reiese că şi în această situaţie se impune retratarea informaţiilor furnizate de contabilitatea individuală a societăţii „A". Se observă, totodată, că valoarea contabilă a acestor bunuri (2.750.000 lei) este mai mare decât cea fiscală (2.712.000 lei). Suma de 38.000 lei (2.750.000 lei – 2.712.000 lei = 38.000 lei) reprezintă o diferenţă temporară impozabilă, care generează o datorie privind impozitul pe profit amânat de 6.080 lei (38.000 lei x 16% = 6.080 lei).

În conformitate cu aspectele prezentate se întocmesc articolele contabile corespunzătoare anului „N+1"[3]:

---

[1] 50 bucăţi – (90% x 50 bucăţi) = 50 bucăţi – 45 bucăţi = ***5 bucăţi***.

[2] $CMP_{15.02} = \frac{5.120.000 \text{ lei} + 22.000.000 \text{ lei}}{10 \text{ buc.} + 40 \text{ buc.}} = \frac{27.120.000 \text{ lei}}{50 \text{ buc.}} = 542.400 \text{ lei/buc.}$

[3] Sumele din articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

- achiziția de materiale consumabile „X" în valoare de 22.000.000 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	22

- consumarea materialelor „X" în valoare de 24.408.000 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	24,408

D	302 „Materiale consumabile"	C
S_i 5.120.000		24.408.000
22.000.000		
	Sf_d	**2.712.000**

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	24,408

Retratări în vederea omogenizării

- suplimentarea valorii materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exercițiului financiar „N+1", care privește anul „N":

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile"	0,08

- evidențierea datoriei privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N":

Rezerve	=	4412 „Impozitul pe profit amânat – pasiv"	0,0128

- suplimentarea valorii cheltuielilor corespunzătoare materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	0,042

- reflectarea creanței reprezentând impozitul pe profit amânat aferente anului „N+1":

4412 „Impozitul pe profit amânat – activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	0,00672

- închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	0,042
791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	=	Rezultat	0,00672

D	302 „Materiale consumabile"	C
S_i 5.120.000		80.000
22.000.000		24.408.000
		42.000
	Sf_d	**2.750.000**

Nu putem încheia acest subcapitol fără a analiza și situația în care pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune întreprinderea „A" folosește metoda CMP, iar societatea-mamă metoda LIFO. Prin aplicarea acestor

Scanned with OKEN Scanner

metode la datele din exemplul precedent se obţin informaţiile sintetizate în tabelul 54.

TABELUL 54

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X"
PRIN METODELE CMP ŞI LIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			LIFO			Diferenţe temporare col. (8-5) (mii lei)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	01.01	Intrare	20	500	10.000	20	500	10.000	-
2	30.08	Intrare	30	520	15.600	30	520	15.600	-
3	*30.08*	*Stoc*	*50*	*512*	*25.600*	*20*	*500*	*10.000*	-
						30	*520*	*15.600*	-
						50	-	*25.600*	-
4	21.11	Ieşire	**40**	**512**	**20.480**	30	520	15.600	-
						10	500	5.000	-
						40	-	**20.600**	**120**
5	*21.11*	*Stoc*	*10*	*512*	*5.120*	*10*	*500*	*5.000*	*- 120*
6	**31.12**	**Stoc**	**10**	**512**	**5.120**	**10**	**500**	**5.000**	**- 120**

Aşa cum reiese din tabelul 54, valoarea contabilă a materialelor consumabile (5.000.000 lei) este mai mică decât valoarea lor fiscală (5.120.000 lei). Suma de 120.000 lei (5.100.000 lei – 5.120.000 lei = – 120.000 lei) reprezintă o diferenţă temporară deductibilă, care generează o creanţă privind impozitul pe profit amânat de 19.200 lei (120.000 lei x 16% = 19.200 lei).

Operaţiunile care se contabilizează în exerciţiului financiar „N", potrivit rezultatelor obţinute, sunt[1]:

Înregistrări contabile la societatea „A"

- achiziţia de materiale consumabile „X" în valoare de 10.000.000 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	10

Retratări în vederea omogenizării

- suplimentarea cheltuielilor aferente materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	0,12

[1]Sumele din articolele contabile întocmite sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

- cumpărarea de materiale consumabile „X" în sumă de 15.600.000 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	15,6

- consumarea materialelor „X" în valoare de 20.480.000 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	20,48

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	20,48

D	302 „Materiale consumabile"	C
10.000.000		20.480.000
15.600.000		
	Sf_d	5.120.000

Retratări în vederea omogenizării

- evidențierea creanței privind impozitul pe profit amânat (19.200 lei):

4412 „Impozitul pe profit amânat - activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	0,0192

- închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	0,12

791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	=	Rezultat	0,0192

D	302 „Materiale consumabile"	C
10.000.000		20.480.000
15.600.000		120.000
	Sf_d	5.000.000

Unitatea „A" efectuează în exercițiul financiar „N+1" următoarele operațiuni:

♦ achiziție de materiale consumabile („X") pe data de 15.02.„N+1" (40 buc. x 550.000 lei/buc.);

♦ darea în consum a materialelor „X", în ziua de 27.09.„N+1", în condițiile în care:

a) *consumul reprezintă 60% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.*

Întreprinderea „A" are în stoc la 31.12.„N+1", după efectuarea operațiunii de la lit. a), doar 20 bucăți[1] din materialele consumabile „X". Valorile care se obțin în anul „N+1" cu ocazia evaluării activelor circulante materiale menționate sunt redate în tabelul 55.

[1] 50 bucăți – (60% x 50 bucăți) = 50 bucăți – 30 bucăți = ***20 bucăți.***

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 55

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI LIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			LIFO			Diferenţe temporare col. (8-5) (mii lei)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*512*	*5.120*	*10*	*500*	*5.000*	*– 120*
2	15.02	Intrare	40	550	22.000	40	550	22.000	-
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*542,4*	*27.120*	*10*	*500*	*5.000*	-
						40	*550*	*22.000*	-
						50	-	*27.000*	-
4	27.09	Ieşire	**30**	**542,4**	**16.272**	30	550	16.500	-
						30	-	**16.500**	**228**
5	*27.09*	*Stoc*	*20*	*542,4*	*10.848*	*10*	*500*	*5.000*	-
						10	*550*	*5.500*	-
						20	-	*10.500*	*– 348*
6	**31.12**	**Stoc**	**20**	**542,4**	**10.848**	**20**	-	**10.500**	**– 348**

Din tabelul 55 se observă că valoarea contabilă a materialelor consumabile „X" (10.500.000 lei) este mai mică decât valoarea lor fiscală (10.848.000 lei). Diferenţa dintre mărimea celor doi indicatori (10.500.000 lei – 10.848.000 lei = – 348.000 lei) reprezintă o diferenţă temporară deductibilă, care generează o creanţă privind impozitul pe profit amânat de 55.680 lei (348.000 lei x 16% = 55.680 lei).

În acord cu aceste rezultate, în anul „N+1" se întocmesc mai multe articole contabile, astfel[1]:

Înregistrări contabile la societatea „A"

- achiziţia de materiale consumabile „X" în valoare de 22.000.000 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	22

Retratări în vederea omogenizării

- eliminarea valorii suplimentare a materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exerciţiului „N+1", care priveşte anul „N":

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile"	0,12

[1]Sumele din articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

- consumarea materialelor „X" în valoare de 16.272.000 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	16,272

D	302 „Materiale consumabile"	C
S_i 5.120.000		16.272.000
22.000.000		
	Sf_d	**10.848.000**

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	16,272

Retratări în vederea omogenizării

- evidențierea creanței privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N":

4412 „Impozitul pe profit amânat - activ"	=	Rezerve	0,0192

- suplimentarea valorii cheltuielilor corespunzătoare materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	0,228

- reflectarea creanței privind impozitul pe profit amânat aferente exercițiului „N+1":

4412 „Impozitul pe profit amânat – activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	0,03648

- închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	0,228
791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	=	Rezultat	0,03648

D	302 „Materiale consumabile"	C
S_i 5.120.000		120.000
22.000.000		16.272.000
		228.000
	Sf_d	**10.500.000**

b) *consumul reprezintă 98% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.*

După înregistrarea consumului de materiale menționat la lit. b), entitatea „A" are în stoc la 31.12.„N+1" doar o singură bucată din activul circulant „X". Evaluarea bunurilor respective este redată în tabelul 56.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 56

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI LIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			LIFO			Diferenţe temporare col. (8-5) (mii lei)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	Cantitate (buc.)	Cost unitar (mii lei)	Valoare (mii lei)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*512*	*5.120*	*10*	*500*	*5.000*	*– 120*
2	15.02	Intrare	40	550	22.000	40	550	22.000	-
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*542,4*	*27.120*	*10*	*500*	*5.000*	-
						40	*550*	*22.000*	-
						50	-	*27.000*	-
4	27.09	Ieşire	**49**	**542,4**	**26.577,6**	40	550	22.000	-
						9	500	4.500	-
						49	-	**26.500**	**– 77,6**
5	*27.09*	*Stoc*	*1*	*542,4*	*0,5424*	*1*	*500*	*0,500*	*– 42,4*
6	**31.12**	**Stoc**	**1**	**542,4**	**0,5424**	**1**	**500**	**0,500**	**– 42,4**

Întrucât valoarea contabilă a acestor bunuri (500.000 lei) este mai mică decât valoarea lor fiscală (542.400 lei), suma de 42.400 lei (500.000 lei – – 542.000 lei = – 42.400 lei) reprezintă o diferenţă temporară deductibilă, care generează o creanţă privind impozitul pe profit amânat de 6.784 lei (42.400 lei x 16% = 6.784 lei).

Luând în considerare datele obţinute, în anul „N+1" se efectuează următoarele operaţiuni[1]:

Înregistrări contabile la societatea „A"

- achiziţia de materiale consumabile „X" în valoare de 22.000.000 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	22

- consumarea materialelor „X" în valoare de 24.408.000 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	26,5776

Retratări în vederea omogenizării

- eliminarea valorii suplimentare a materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exerciţiului „N+1" care priveşte anul „N":

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile"	0,12

- evidenţierea creanţei privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N":

4412 „Impozitul pe profit amânat – activ"	=	Rezerve	0,0192

[1]Sumele din articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „A"

D	302 „Materiale consumabile"	C
S_i 5.120.000		26.577.600
22.000.000		
	Sf_d	542.400

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat = 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" 26,5776

Retratări în vederea omogenizării

- excluderea valorii suplimentare a cheltuielilor corespunzătoare materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" = 302 „Materiale consumabile" 0,0776

- reflectarea datoriei privind impozitul pe profit amânat aferente exercițiului „N+1":

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat" = 4412 „Impozitul pe profit amânat – pasiv" 0,012416

- închiderea conturilor de cheltuieli:

Rezultat = % 0,065184
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" 0,0776
6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat" 0,012416

D	302 „Materiale Consumabile"	C
S_i 5.120.000		120.000
22.000.000		26.577.600
		77.600
	Sf_d	500.000

4.4.3. Omogenizarea în vederea eliminărilor

Principiul fundamental al consolidării porneşte de la premisa că un grup este o entitate unică. Luând în considerare acest aspect, apare necesitatea eliminării înregistrărilor din conturile societăţilor ce fac parte din acelaşi grup şi care privesc tranzacţii reciproce.

Dacă între unităţile grupului au loc operaţiuni economico-financiare, atunci trebuie asigurată o omogenizare a acestora, care constă în confruntarea şi punerea de acord a sumelor înscrise în conturile partenerilor. Acest demers este necesar pentru că uneori tranzacţiile efectuate sunt operate în con-

Scanned with OKEN Scanner

tabilitatea unei societăţi fără a fi reflectate, în mod corespunzător, şi în contabilitatea celeilalte părţi. Se poate întâmpla, de asemenea, ca înscrierea mărimilor care caracterizează operaţiunea să se prezinte în conturile partenerilor la niveluri diferite. În situaţia în care operaţiunea internă grupului apare înscrisă numai în conturile unei societăţi sau când sumele sunt diferite, omogenizarea constă în punerea de acord a mărimilor şi înscrierea în contabilitatea părţii în care tranzacţia nu a fost operată[1].

După omogenizare se pot realiza efectiv eliminările care, după natura lor, pot fi **patrimoniale, financiare** şi **economice**. Cele de *natură patrimonială* se referă la substituirea în bilanţul societăţii dominante a titlurilor de participare deţinute de aceasta la alte entităţi cu cota-parte din capitalurile proprii ale unităţilor dependente care revine întreprinderii-mamă în virtutea acestor deţineri.

Urmează un exemplu din care rezultă că societatea dominantă „SM" a contribuit, în anul „N", la constituirea capitalului social al întreprinderii „A" şi posedă 60% din acţiunile acesteia. Toate titlurile entităţii „A" au drept de vot simplu, iar valoare nominală a acţiunilor deţinute de „SM" este de 10.000 lei/titlu. Legătura de dependenţă dintre cele două unităţi este numai de tip direct, iar capitalul social al entităţii dominante este de 10.000.000.000 lei. Se mai cunoaşte, de asemenea, că rezervele şi profitul societăţii „A" reprezintă 2.000.000.000 lei şi, respectiv, 1.000.000.000 lei.

Efectuarea eliminărilor patrimoniale presupune stabilirea interesului pe care îl are consolidanta în capitalul propriu al unităţii controlate. Măsura acestuia este dată de procentajul de interes. Datorită faptului că „SM" a contribuit la înfiinţarea întreprinderii „A", iar legătura dintre cele două entităţi este numai de tip direct, reiese că *procentajul de interes va fi egal cu cel de control.* Întrucât societatea-mamă deţine 60% din numărul de acţiuni ale unităţii dominate, iar acţiunile ultimei entităţi au toate drept de vot simplu, rezultă că $\mathbf{PC_{„A"} = 60\% = PI_{„A"}}$.

Necesitatea efectuării eliminărilor patrimoniale şi faptul că întreprinde-

[1]R. Petriş, C. Istrate, Op. cit., p. 43.

Scanned with OKEN Scanner

rea-mamă nu controlează în totalitate unitatea A", impun, ţinând cont de procentajul de interes (60%) deţinut de entitatea consolidantă, întocmirea tabelului de partajare a capitalului propriu al ultimei societăţii între interesele grupului şi cele ale minoritarilor (tabelul 57).

TABELUL 57

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU AL SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Explicaţii	Grup „SMA" (60%)	Interes minoritar (40%)
Capital social$_{„A"}$	10.000 x 60% = 6.000	10.000 x 40% = 4.000
Rezerve$_{„A"}$	2.000 x 60% = 1.200	2.000 x 40% = 800
Capital propriu$_{„A"}$ *(fără rezultat)*	**7.200**	**4.800**
Titluri de participare la „A" *(la valoarea de intrare)*	6.000	-
Diferenţe	**+ 1.200**	-
Rezultat$_{„A"}$	1.000 x 60% = **600**	1.000 x 40% = **400**

Eliminarea titlurilor de participare deţinute la întreprinderea „A", în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu care revine societăţii dominante „SM" (60%), precum şi reliefarea interesului minoritar (40%), conform datelor din tabelul 57, se evidenţiază astfel:

%	=	%	12.000.000.000	12.000.000.000
Capital social$_{„A"}$		Titluri de	10.000.000.000	6.000.000.000
Rezerve$_{„A"}$		participare la „A"	2.000.000.000	
		Rezerve		1.200.000.000
		Participaţii minoritare		4.800.000.000
Rezultat$_{„A"}$	=	%	1.000.000.000	
		Rezultat grup		600.000.000
		Rezultat aferent participaţiilor minoritare		400.000.000

Presupunem că în anul „N+4" societatea-mamă cesionează, din diverse motive, persoanei juridice „B" 10% din titlurile deţinute. În urma acestei operaţiuni se modifică raportul de forţe între acţionari, întreprinderea „SM" exercitând asupra unităţii „A" doar un control de 54%[1] (60% – 60% x 10% =

[1]Calculul noului procentaj de control al societăţii „SM" în entitatea „A" a avut în vedere faptul că toate acţiunile ultimei întreprinderi au drept de vot simplu.

Scanned with OKEN Scanner

= 60% – 6% = 54%). Considerăm, de asemenea, că la sfârşitul exerciţiului financiar „N+4" entitatea dominată nu dispune de rezerve şi înregistrează o pierdere de 200.000.000 lei.

Distribuirea capitalului propriu al societăţii „A" între grup şi interesul minoritar, în baza acestor date, este surprinsă în tabelul 58.

TABELUL 58

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU AL SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Explicaţii	Grup „SMA" (54%)	Interes minoritar (46%)
Capital social„A"	10.000 x 54% = 5.400	10.000 x 46% = 4.600
Rezerve„A"	-	-
Capital propriu„A" *(fără rezultat)*	**5.400**	**4.600**
Titluri de participare la „A" *(la valoarea de intrare)*	5.400	-
Diferenţe	-	-
Rezultat„A"	- 200 x 54% = - **108**	- 200 x 46% = - **92**

Potrivit datelor din tabelul 58, eliminarea titlurilor de participare deţinute la „A", în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu care revine societăţii „SM" (54%), precum şi evidenţierea participaţiilor minoritare (46%) presupun întocmirea următoarelor articole contabile:

Capital social„A"	=	%	10.000.000.000	
		Titluri de participare la „A"		5.400.000.000
		Participaţii minoritare		4.600.000.000
Rezultat„A"	=	%	200.000.000	
		Rezultat grup		108.000.000
		Rezultat aferent participaţiilor minoritare		92.000.000

Eliminările de natură financiară privesc conturile reciproce care apar în documentele anuale ale societăţilor grupului sub forma: 1) creanţelor la o societate şi a datoriilor la altă unitate; 2) veniturilor la o întreprindere şi a cheltuielilor la altă entitate.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru ilustrarea practică a celor menţionate se consideră următorul exemplu: societatea dominantă „SM" a împrumutat pe termen scurt entitatea „A" cu suma de 150.000.000 lei, pentru care percepe o dobândă de 36.000.000 lei. Admitem, de asemenea, că disponibilităţile în lei ale celor două unităţi aflate în conturi la bănci înainte de acordarea împrumutului sunt următoarele:

D	5121„Conturi la bănci în lei"„SM"	C
750.000.000		

D	5121„Conturi la bănci în lei"„A"	C
140.000.000		

Se observă din situaţia celor două conturi că disponibilităţile băneşti ale grupului înainte de efectuarea operaţiunii menţionate erau de 890.000.000 lei (750.000.000 lei$_{„SM"}$ + 140.000.000 lei$_{„A"}$ = 890.000.000 lei$_{grup„SMA"}$). Suma virată de către societatea dominantă „SM" unităţii „A" din cadrul grupului, pe de o parte, şi cea încasată de „A" de la „SM", pe de altă parte, precum şi dobânzile aferente împrumuturilor acordate, respectiv angajate, sunt reflectate în contabilitatea individuală a celor două întreprinderi în felul următor[1]:

Înregistrări contabile la societatea „SM"

- virarea sumei de 150.000.000 lei, sub formă de împrumut, unităţii „A" din cadrul grupului:

4511$_{„A"}$ „Decontări în cadrul grupului"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	150

- evidenţierea dobânzilor aferente împrumutului acordat (36.000.000 lei):

4518$_{„A"}$ „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului"	=	766 „Venituri din dobânzi"	36

- închiderea contului de venituri:

766 „Venituri din dobânzi"	=	Rezultat	36

Înregistrări contabile la societatea „A"

- încasarea sumei de 150.000.000 lei, sub formă de împrumut, de la societatea „SM":

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	4511$_{„SM"}$ „Decontări în cadrul grupului"	150

- reflectarea dobânzilor aferente împrumuturilor angajate (36.000.000 lei):

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	4518$_{„SM"}$ „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului"	36

- închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	666 „Cheltuieli privind dobânzile"	36

În urma întocmirii acestor articole contabile, situaţia conturilor de disponibilităţi în lei aflate în conturi la bănci ale celor două societăţi se prezintă astfel:

[1] Sumele din articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	5121„Conturi la bănci în lei"„SM"	C
750.000.000		150.000.000
	Sf_d	600.000.000

D	5121„Conturi la bănci în lei"„A"	C
140.000.000 150.000.000		
	Sf_d	290.000.000

După acordarea împrumutului, pe de o parte, şi încasarea acestuia, pe de altă parte, cele două conturi prezintă un sold debitor de 600.000.000 lei („SM") şi, respectiv, 290.000.000 lei („A"). Rezultă deci că disponibilităţile băneşti existente la nivelul grupului (600.000.000 lei + 290.000.000 lei = = 890.000.000 lei) se situează la aceeaşi valoare cu cea de dinaintea acordării împrumutului. Datorită faptului că această operaţiune nu generează rezultate la nivelul grupului, ea trebuie eliminată:

$4511_{„SM"}$ „Decontări în cadrul grupului"	=	$4511_{„A"}$ „Decontări în cadrul grupului"	150.000.000	150.000.000

Situaţia prezentată nu este singura care nu generează rezultate la nivelul grupului. Dobânda pe care o percepe societatea împrumutătoare nu produce nici ea efecte asupra contului de profit şi pierdere consolidat, deoarece aceasta se va înregistra ca un venit financiar la entitatea dominantă şi ca o cheltuială financiară, de aceeaşi mărime, la întreprinderea controlată. Deoarece în urma operaţiunii menţionate rezultatul grupului nu se modifică, aceasta trebuie, de asemenea, eliminată:

$766_{„SM"}$ „Venituri din dobânzi"	=	$Rezultat_{„SM"}$	36.000.000	36.000.000
$Rezultat_{„A"}$	=	$666_{„A"}$ „Cheltuieli privind dobânzile"	36.000.000	36.000.000

În urma efectuării acestor operaţiuni trebuie să se constate că:

♦ creanţa înregistrată de „SM" şi datoria consemnată de „A" s-au soldat;

♦ efectul operaţiunii desfăşurate între cele două întreprinderi nu a afectat contul de rezultate al acestora;

Potrivit înregistrărilor efectuate în contabilitatea individuală de către cele două societăţi şi luând în considerare pe cele privind retratarea opera-

Scanned with OKEN Scanner

ţiunii de acordare/primire a împrumutului, aspectele menţionate reies din imaginea conturilor următoare:

D	4511„SM" „Decontări în cadrul grupului"	C
150.000.000		150.000.000

D	4511„A" „Decontări în cadrul grupului"	C
150.000.000		150.000.000

D	Rezultat„SM"	C
Cheltuieli		36.000.000
		36.000.000
		Alte venituri

D	Rezultat„A"	C
36.000.000		Venituri
36.000.000		
Alte cheltuieli		

Din exemplul luat se desprind două aspecte. Primul constă în aceea că primirea de către unitatea „A" a sumei de 150.000.000 lei de la entitatea consolidantă duce la evidenţierea unei creanţe, la societatea care acordă creditul („SM"), şi a unei datorii de aceeaşi valoare, la cea care îl primeşte („A"). Cel de-al doilea se referă la faptul că în contul de rezultate al întreprinderii „SM" se înregistrează un venit din dobânzi egal ca mărime cu cheltuiala privind dobânda reflectată în contul de profit şi pierdere al persoanei juridice „A".

Ultimele trei articole contabile pot fi scrise şi sub forma următoare:

Datorii„SM"	=	Creanţe„A"	150.000.000	150.000.000
Rezultat„A"	=	Rezultat„SM"	36.000.000	36.000.000

Un alt exemplu se referă la situaţia în care societatea dominantă „SM" împrumută pe termen lung filiala „B" cu suma de 100.000.000 lei, pentru care percepe o dobândă de 26% (100.000.000 lei x 26% = 26.000.000 lei). Presupunem, de asemenea, că disponibilităţile în lei ale celor două unităţi aflate în conturi la bănci înainte de acordarea împrumutului sunt următoarele:

D	5121„Conturi la bănci în lei"„SM"	C
500.000.000		

D	5121„Conturi la bănci în lei"„B"	C
200.000.000		

Se observă din situaţia celor două conturi că disponibilităţile băneşti ale grupului înainte de efectuarea operaţiunii menţionate erau de 700.000.000 lei (500.000.000 lei$_{„SM"}$ + 200.000.000 lei$_{„B"}$ = 700.000.000 lei$_{grup„SMB"}$). Suma virată de către societatea dominantă „SM" unităţii „B" din cadrul grupului, cea

Scanned with OKEN Scanner

încasată de „B" de la „SM", precum şi dobânzile aferente împrumuturilor acordate/primite sunt înregistrate în contabilitatea individuală a celor două entităţi astfel[1]:

Înregistrări contabile la societatea „SM"	Înregistrări contabile la filiala „B"
• virarea sumei de 100.000.000 lei, sub formă de împrumut pe termen lung, filialei „B": 2671$_{„B"}$ „Sume datorate de filiale" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 100	• încasarea sumei de 100.000.000 lei, sub formă de împrumut, de la societatea-mamă „SM": 5121 „Conturi la bănci în lei" = 1661$_{„SM"}$ „Datorii către societăţile din cadrul grupului" 100
• evidenţierea dobânzilor aferente împrumutului acordat (26.000.000 lei): 2672$_{„B"}$ „Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale" = 763 „Venituri din creanţe imobilizate" 26	• reflectarea dobânzilor aferente împrumuturilor angajate (26.000.000 lei): 666 „Cheltuieli privind dobânzile" = 1685$_{„SM"}$ „Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului" 26
• închiderea contului de venituri: 763 „Venituri din creanţe imobilizate" = Rezultat 26	• închiderea contului de cheltuieli: Rezultat = 666 „Cheltuieli privind dobânzile" 26

În urma întocmirii acestor articole contabile, situaţia conturilor de disponibilităţi în lei aflate în conturi la bănci ale celor două societăţi se prezintă astfel:

D **5121„Conturi la bănci în lei"$_{„SM"}$** **C**

500.000.000	100.000.000
	Sf$_d$ 400.000.000

D **5121„Conturi la bănci în lei"$_{„B"}$** **C**

200.000.000 100.000.000	
	Sf$_d$ 300.000.000

După acordarea împrumutului, pe de o parte, şi încasarea acestuia, pe de altă parte, cele două conturi prezintă un sold debitor de 400.000.000 lei („SM") şi, respectiv, 300.000.000 lei („B"). Rezultă deci că disponibilităţile băneşti existente la nivelul grupului (400.000.000 lei + 300.000.000 lei = = 700.000.000 lei) se situează la aceeaşi valoare cu cea de dinaintea acordării împrumutului. Întrucât această operaţiune nu generează rezultate la nivelul grupului, ea trebuie eliminată:

[1] Sumele din articolele contabile sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

$1661_{„SM"}$ „Datorii către societăţile din cadrul grupului"	=	$2671_{„B"}$ „Sume datorate de filiale"	100.000.000	100.000.000

Dobânda percepută de către societatea împrumutătoare nu produce nici ea efecte asupra contului de profit şi pierdere consolidat. Datorită acestui fapt ea trebuie, de asemenea, eliminată:

$763_{„SM"}$ „Venituri din creanţe imobilizate"	=	$Rezultat_{„SM"}$	26.000.000	26.000.000
$Rezultat_{„B"}$	=	$666_{„B"}$ „Cheltuieli privind dobânzile"	26.000.000	26.000.000

Potrivit înregistrărilor efectuate în contabilitatea individuală de către cele două societăţi şi luând în considerare pe cele privind retratarea operaţiunii de acordare/primire a împrumutului se constată că, pe de o parte, creanţa înregistrată de „SM" şi datoria consemnată de „B" s-au soldat, iar pe de altă parte că operaţiunea desfăşurată între cele două întreprinderi nu a afectat contul de rezultate al acestora:

D	$1661_{„SM"}$ „Datorii către societăţile din cadrul grupului"	C
100.000.000		100.000.000

D	$2671_{„B"}$ „Sume datorate de filiale"	C
100.000.000		100.000.000

D	$Rezultat_{„SM"}$	C
Cheltuieli		26.000.000
	26.000.000	
	Alte venituri	

D	$Rezultat_{„B"}$	C
26.000.000		Venituri
26.000.000		
Alte cheltuieli		

Ultimele două articole contabile pot fi scrise şi sub următoarea formă:

$Rezultat_{„B"}$	=	$Rezultat_{„SM"}$	26.000.000	26.000.000

Eliminările de natură economică se referă la operaţiile care generează rezultate la una sau la alta dintre societăţile grupului, ca urmare a tranzacţiilor desfăşurate între acestea. Asemenea tranzacţii vizează, în principal, următoarele:

- vânzările de imobilizări intra-grup. Dacă preţul de cesiune este mai

Scanned with OKEN Scanner

mare sau mai mic decât valoarea netă contabilă a acestor bunuri apar situații în care se realizează venituri, respectiv cheltuieli suplimentare care trebuie eliminate;

♦ vânzările de produse intra-grup. Problema eliminării apare atunci când acestea circulă numai între unitățile grupului, generând pentru societatea vânzătoare un venit ori o cheltuială suplimentară;

■ provizioanele interne. Provizioanele constituite în cadrul grupului, care se referă la deprecieri reversibile ale unor creanțe generate de operațiuni reciproce, trebuie, de asemenea, eliminate.

● Considerăm că societatea-mamă „SM" vinde întreprinderii „A", controlate în mod direct în proporție de 100% (PC = PI = 100%), pe data de 01.01.„N+3" un echipament tehnologic la prețul de 50.456.000 lei care include și TVA. Pentru activul cesionat se mai cunosc următoarele date: valoarea de intrare a mijlocului fix la 01.01.„N" (100.000.000 lei); durata normală de funcționare (5 ani); durata rămasă de utilizare la data vânzării (2 ani). Admitem, totodată, că ambele întreprinderi utilizează pentru amortizarea imobilizărilor corporale regimul amortizării lineare.

Întrucât prețul de vânzare al mijlocului fix (50.456.000 lei) include și TVA, reiese că venitul obținut din cesiunea acestuia este de 42.400.000 lei (50.456.000 lei / 1,19 = 42.400.000 lei). Regimul de amortizare aplicat fiind cel linear, înseamnă că amortizarea cumulată până la data vânzării este de 60.000.000 lei[1]. Rezultă deci că valoarea rămasă de amortizat a activului corporal este de 40.000.000 lei (100.000.000 lei – 60.000.000 lei = 40.000.000 lei).

Ținând seama de aspectele menționate, articolele contabile întocmite de cele două entități în exercițiul financiar „N+3 sunt următoarele:

---

[1] *Cota de amortizare lineară* = $\frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{5 \text{ ani}} \times 100 = 20\%$;

Amortizarea anuală = baza de calcul x cota de amortizare lineară = 100.000.000 lei x 20% = = 20.000.000 lei/an; *amortizarea cumulată* până la data vânzării imobilizării este egală cu produsul dintre valoarea amortizării anuale (20.000.000 lei) și numărul de ani pentru care s-a calculat și înregistrat aceasta (3 ani), adică ***60.000.000 lei***.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la societatea „SM"

• vânzarea mijlocului fix întreprinderii „A":

461$_{„A"}$ „Debitori diverşi"	=	%	50,456
		7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"	42,4
		4427 „TVA colectată"	8,056

• ieşirea din gestiune a mijlocului fix:

%	=	2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	100
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"			60
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"			40

• închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

Rezultat	=	6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"	40
7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"	=	Rezultat „Profit şi pierdere"	42,4

Înregistrări contabile la societatea „A"

• achiziţia activului de la societatea „SM":

%	=	404$_{„SM"}$ „Furnizori de imobilizări"	50,456
2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"			42,4
4426 „TVA deductibilă"			8,056

• evidenţierea amortizării anuale aferente echipamentului tehnologic achiziţionat:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	21,2

• închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	21,2

D	Rezultat$_{„SM"}$	C
40.000.000		42.400.000

D	Rezultat$_{„A"}$	C
20.000.000 1.200.000		

Întreprinderea „SM" înregistrează, conform celor contabilizate, un profit suplimentar în sumă de 2.400.000 lei [venituri (42.400.000 lei) – cheltuieli (40.000.000 lei) = 2.400.000 lei], iar entitatea „A" evidenţiază intrarea în gestiune a echipamentului tehnologic la costul de achiziţie (42.400.000 lei). În-

Scanned with OKEN Scanner

trucât acesta este mai mare cu **2.400 000 lei** decât *valoarea netă contabilă*[1] a mijlocului fix de la data vânzării, trebuie eliminate atât profitul suplimentar de la „SM", cât şi plusul de valoare înregistrat la imobilizarea corporală cumpărată de la „A".

Faptul că activul corporal achiziţionat are valoarea de intrare de 42.400.000 lei, înseamnă că valoarea amortizabilă a acestuia este egală cu valoarea sa contabilă (42.400.000 lei) şi trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei rămase de funcţionare a imobilizării respective (2 ani). Valoarea netă contabilă a activului achiziţionat fiind doar de 40.000.000 lei, rezultă că întreprinderea „A" va înregistra o cheltuială suplimentară cu amortizarea în sumă de 2.400.000 lei (1.200.000 lei pentru fiecare din cei doi ani rămaşi de utilizare a bunului) care trebuie, de asemenea, eliminată.

Eliminarea operaţiunii economice intra-grup presupune:

a) înregistrarea eliminării efectului operaţiunii de cesionare a activului asupra rezultatului societăţii-mamă „SM", în corespondenţă cu micşorarea la unitatea „A" a valorii de intrare a imobilizării respective, şi închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

%	=	$7583_{„SM"}$ „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"		**42.400.000**
$6583_{„SM"}$ „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"				40.000.000
$2131_{„A"}$ „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"				2.400.000
$Rezultat_{„SM"}$	=	$6583_{„SM"}$ „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"	40.000.000	40.000.000

[1] ***Valoarea netă contabilă*** a mijlocului fix = Valoarea de intrare a activului – amortizarea cumulată – provizioane pentru depreciere aferente acestuia = 100.000.000 lei – 60.000.000 lei – 0 lei = 40.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”	=	Rezultat„SM”	42.400.000	42.400.000

b) reconstituirea valorii de intrare (100.000.000 lei) şi a amortizării cumulate aferente anilor „N” - „N+2” (60.000.000 lei) cu privire la imobilizarea corporală cesionată entităţii „A”:

2131„A” „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”	=	2813„A” „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	60.000.000	60.000.000

c) evidenţierea eliminării, la societatea „A”, a amortizării suplimentare anuale de 1.200.000 lei (2.400.000 lei / 2 ani = 1.200.000 lei/an) aferente echipamentului tehnologic achiziţionat de la societatea dominată şi închiderea contului de cheltuieli:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobizărilor”	=	2813„A” „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	1.200.000	1.200.000
Rezultat„A”	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobizărilor”	1.200.000	1.200.000

În urma efectuării acestor operaţiuni trebuie să se constate că:

♦ valoarea de intrare a mijlocului fix este de 100.000.000 lei;

♦ amortizarea cumulată înregistrată la sfârşitul exerciţiului financiar „N+3” este de 80.000.000 lei;

♦ valoarea netă contabilă a echipamentului tehnologic cesionat este de 20.000.000 lei;

♦ tranzacţia menţionată nu a afectat contul de rezultate al întreprinderii „SM”;

♦ în contul de rezultate al unităţii „A” cheltuielile cu amortizarea mij-

Scanned with OKEN Scanner

locului fix achiziționat sunt evidențiate la valoarea de 20.000.000 lei.

Potrivit înregistrărilor efectuate în contabilitatea individuală de către cele două societăți și luând în considerare pe cele privind retratarea operațiunii de vânzare intra-grup a activului fix, aspectele menționate rezultă din imaginea conturilor următoare:

D	2131„A" „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	C
42.400.000		
2.400.000		
60.000.000		
	Sf_d	100.000.000

D	2813„A" „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	C
		21.200.000
		1.200.000
		60.000.000
Sf_c	80.000.000	

D	Rezultat„SM"	C
40.000.000		42.400.000
40.000.000		42.400.000
Alte cheltuieli		Alte venituri

D	Rezultat„A"	C
21.200.000		Venituri
1.200.000		
Alte cheltuieli		

Și încă ceva. Aspectele prevăzute la lit. a) și c) pot fi redate și prin articolele contabile scrise sub următoarea formă:

Imobilizări„A"	=	Rezultat„SM"	2.400.000	2.400.000
Rezultat„A"	=	Amortizarea imobilizărilor corporale„A"	1.200.000	1.200.000

În situația în care societatea-mamă deține în entitatea dominată un procentaj de interes mai mic de 100%, anularea efectelor tranzacțiilor intragrup vizează și interesele minoritare. Astfel, eliminările de natură economică care privesc exercițiul curent se fac înaintea partajării rezultatului unității controlate între grup și minoritari, iar cele care se referă la rezultatele exercițiilor precedente vor afecta rezervele doar în limita procentajului de interes al grupului, diferența fiind atribuită intereselor asociaților externi.

4.4.4. Omogenizarea în vederea agregării

Omogenizarea în vederea agregării presupune efectuarea reclasărilor necesare atunci când structurile conturilor anuale ale unei întreprinderi din cadrul grupului nu coincid cu structurile conturilor anuale ale societății dominante. Aceasta înseamnă aducerea lor la un numitor comun din punct de ve-

Scanned with OKEN Scanner

dere al conținutului. Omogenizarea în vederea agregării are în vedere, totodată, și conversia în monedă națională a conturilor anuale exprimate în monedă străină[1].

Prin *agregare* se înțelege cumularea posturilor înscrise în situațiile financiare anuale individuale a două sau mai multe entități, după realizarea celorlalte omogenizări prezentate anterior. Agregarea poate fi integrală sau proporțională, după cum societatea dominantă exercită asupra altei entități un control exclusiv sau în comun cu alte unități. Cazul în care întreprinderea-mamă are doar o influență semnificativă asupra altei entități nu presupune, spre exemplu, însumarea totală sau proporțională a posturilor bilanțurilor celor două societăți, ci doar o transcriere a celor ale unității consolidante.

Înțelegerea acestor aspecte este ușurată de următorul exemplu: considerăm că societățile „SM" și „A", în care prima unitate este entitate consolidantă, prezintă elementele patrimoniale redate în tabelul următor.

TABELUL 59

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	10.300	5.000
2	Titluri de participare la „A"	2.000	-
3	Stocuri	1.880	2.050
4	Creanțe	2.300	850
5	Trezorerie	3.000	1.450
6	Capital social	11.000	2.500
7	Rezerve	2.000	1.300
8	Rezultat	1.000	700
9	Amortizarea imobilizărilor	3.000	3.000
10	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	80	-
11	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	800	50
12	Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți	300	150

[1] R. Petriș, C. Istrate, Op. cit., p. 44.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
13	Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie	-	250
14	Datorii	1.300	1.400

Presupunem că între cele două întreprinderi există numai o legătură directă şi că toate acţiunile persoanei juridice „A” au drept de vot simplu. Bilanţul agregat al celor două unităţi se determină în funcţie de tipul de control exercitat de către societatea-mamă asupra entităţii „A”, astfel:

a) întreprinderea „SM” controlează exclusiv pe „A” ($PC_{„A”}$ = 80%):

TABELUL 60

BILANŢUL AGREGAT AL SOCIETĂŢILOR „SMA” ŞI „A”

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat („SM” + „A”)
Imobilizări	7.300	2.000	9.300
Titluri de participare la „A”	2.000	-	2.000
Stocuri	1.000	2.000	3.000
Creanţe	2.000	700	2.700
Trezorerie	3.000	1.200	4.200
TOTAL ACTIVE	**15.300**	**5.900**	**21.200**
Capital social	11.000	2.500	13.500
Rezerve	2.000	1.300	3.300
Rezultat	1.000	700	1.700
Datorii	1.300	1.400	2.700
TOTAL PASIVE	**15.300**	**5.900**	**21.200**

b) societatea-mamă „SM” exercită asupra entităţii „A”, în baza unui acord contractual încheiat cu o altă unitate, un control comun ($PC_{„A”}$ = 50%):

TABELUL 61

BILANŢUL AGREGAT AL SOCIETĂŢILOR „SMA” ŞI „A”

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat („SM” + 50% „A”)
Imobilizări	7.300	2.000	8.300
Titluri de participare la „A”	2.000	-	2.000
Stocuri	1.000	2.000	2.000
Creanţe	2.000	700	2.350

Scanned with OKEN Scanner

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat („SM” + 50% „A”)
Trezorerie	3.000	1.200	3.600
TOTAL ACTIVE	**15.300**	**5.900**	**18.250**
Capital social	11.000	2.500	12.250
Rezerve	2.000	1.300	2.650
Rezultat	1.000	700	1.350
Datorii	1.300	1.400	2.000
TOTAL PASIVE	**15.300**	**5.900**	**18.250**

c) entitatea „SM” manifestă asupra societății „A” doar o influență semnificativă ($PC_{„A”} = 31\%$):

TABELUL 62

BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SMA” ȘI „A”

- mil. lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat („SM”)
Imobilizări	7.300	2.000	7.300
Titluri de participare la „A”	2.000	-	2.000
Stocuri	1.000	2.000	1.000
Creanțe	2.000	700	2.000
Trezorerie	3.000	1.200	3.000
TOTAL ACTIVE	**15.300**	**5.900**	**15.300**
Capital social	11.000	2.500	11.000
Rezerve	2.000	1.300	2.000
Rezultat	1.000	700	1.000
Datorii	1.300	1.400	1.300
TOTAL PASIVE	**15.300**	**5.900**	**15.300**

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

METODE CONTABILE REŢINUTE ÎN PROCESUL DE CONSOLIDARE AL SOCIETĂŢILOR DE GRUP

A consolida înseamnă a substitui valoarea titlurilor de participare care figurează în bilanţul unei societăţi cu partea din capitalul propriu (eventual retratat) al întreprinderii emitente deţinută de entitatea consolidantă, inclusiv a cotei-părţi din rezultatul care revine acestor titluri[1]. Odată cu obţinerea situaţiilor financiare individuale retratate ale unităţilor consolidate, acestea pot fi agregate după anumite metode care depind, în principal, de tipul de control exercitat de societatea-mamă asupra întreprinderilor dependente.

În cazul în care o unitate se află sub *control exclusiv* se va proceda la integrarea globală (în totalitate) a posturilor bilanţiere şi a elementelor din contul de profit şi pierdere al acesteia în cele ale societăţii dominante. Dacă o întreprindere este *controlată conjugat*, consolidarea ei va consta în cumularea posturilor bilanţiere şi a elementelor din contul de profit şi pierdere la societatea dominantă, proporţional cu interesele acesteia din urmă. În fine, atunci când asupra unei entităţi se exercită o *influenţă semnificativă*, se va proceda la substituirea valorii contabile a titlurilor pe care le are societatea-mamă cu valoarea corespunzătoare cotei-părţi din situaţia netă deţinută de către aceasta în unitatea respectivă.

Aspectele prezentate duc la concluzia existenţei a trei metode de consolidare. Ele sunt denumite, în ordinea prezentării lor, în felul următor: *metoda integrării globale, metoda integrării proporţionale* şi *metoda punerii în echivalenţă*.

---

[1] J. Montier, G. Scongamiglio, Techniques de consolidation, Economica, Paris, 1995.

Scanned with OKEN Scanner

5.1. Metoda integrării globale

Integrarea globală reprezintă principala şi poate chiar singura metodă de consolidare a grupurilor de societăţi. Se poate face această afirmaţie şi datorită faptului că integrarea proporţională reprezintă o particularizare a metodei respective, în timp ce punerea în echivalenţă vizează, mai degrabă, o reevaluare a titlurilor deţinute de întreprinderea consolidantă la alte entităţi decât o metodă de consolidare în sine.

5.1.1. Noţiuni introductive

Metoda integrării globale se aplică tuturor societăţilor reţinute în perimetrul de consolidare care sunt controlate exclusiv, cu excepţia situaţiilor în care una sau mai multe unităţi dependente trebuie sau pot fi excluse de la consolidare. Indiferent dacă se realizează controlul exclusiv de drept, de fapt sau contractual, metoda de consolidare care se va folosi va fi integrarea globală.

Utilizarea acestei metode presupune, totodată, să se determine dacă structura conturilor individuale ale entităţilor aflate sub control exclusiv este compatibilă cu cea a conturilor individuale ale societăţii-mamă. În caz contrar, chiar în pofida existenţei acestui tip de control, metoda de consolidare folosită va fi cea a punerii în echivalenţă.

Ceva mai mult. Partea din rezultatul net al activităţii şi din activul net al unei filiale atribuibilă participaţiilor care nu sunt deţinute direct sau indirect, prin filiale, de către societatea-mamă poartă denumirea de *interes minoritar*.

5.1.2. Consolidarea prin metoda integrării globale

La întocmirea documentelor de sinteză consolidate prin această metodă, situaţiile financiare ale societăţii-mamă şi cele ale filialelor sale sunt combinate element cu element, prin însumarea elementelor similare de active, datorii, capitaluri proprii, venituri şi de cheltuieli. Pentru ca situaţiile financiare consolidate să prezinte informaţii financiare despre grup, ca şi cum acesta ar fi considerat o singură întreprindere, trebuie avute în vedere şi următoa-

Scanned with OKEN Scanner

rele aspecte[1]:.

a) valoarea contabilă a investiţiei făcute de către societatea-mamă în fiecare filială (valoarea contabilă a acţiunilor deţinute de întreprinderea consolidantă în fiecare din entităţile dominate) trebuie eliminată în raport cu ponderea sa din capitalul fiecărei filiale;

b) interesele minoritare în profitul net al filialelor consolidate pentru perioada în care se face raportarea sunt identificate şi ajustate în raport cu profitul grupului, în scopul de a se ajunge la profitul net care se cuvine proprietarilor societăţii dominante;

c) interesele minoritare în activul net al filialelor consolidate sunt identificate şi prezentate, în bilanţul consolidat, separat de datoriile şi de capitalurile proprii ale acţionarilor societăţii-mamă. Aceste interese se referă atât la valoarea activului la data combinării iniţiale, cât şi la partea din mişcările capitalurilor proprii de la această dată ce revine minoritarilor.

Modalitatea de aplicare a **metodei integrării globale** constă în efectuarea următoarelor operaţiuni:

a) adunarea la situaţiile financiare individuale ale societăţii consolidante a posturilor bilanţului şi a elementelor contului de profit şi pierdere ale filialei integrate, după eventuale retratări, pentru a le armoniza cu principiile contabile ale grupului. Posturile bilanţului şi elementele contului de profit şi pierdere ale entităţii consolidate sunt adunate linie cu linie la cele ale întreprinderii-mamă. La integrarea globală bilanţul consolidat reia posturile bilanţului unităţii care consolidează cu excepţia titlurilor de participare deţinute de aceasta, care sunt înlocuite cu cota-parte din capitalul propriu al întreprinderii dominate care revine societăţii-mamă, corespunzător procentajului de interes;

b) eliminarea operaţiunilor reciproce, profiturilor interne, precum şi a participaţiilor între entităţile consolidate. Efectuarea eliminărilor menţionate va conduce la întocmirea situaţiilor financiare consolidate astfel încât acestea să prezinte situaţia şi operaţiile grupului doar în raport cu mediul extern lui.

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 679.

Scanned with OKEN Scanner

Este vorba, printre altele, de soldarea atât a creanţelor şi a datoriilor reciproce, cât şi a cheltuielilor şi a veniturilor aferente unor astfel de operaţiuni;

c) repartizarea capitalurilor proprii şi a rezultatului unităţilor controlate între grup (întreprinderea dominantă) şi alţi acţionari (interesul minoritar).

Pe măsură ce grupul îşi desfăşoară activitatea poate să apară şi situaţia în care pierderile aplicabile minorităţii într-o filială consolidată depăşesc interesul minoritar în capitalul propriu al acesteia. Valoarea în plus care se înregistrează este dedusă din interesul majoritar, cu excepţia cazului în care minoritarii au obligaţia şi pot să acopere pierderile înregistrate. În cazul în care filiala raportează ulterior profit, acesta este repartizat în totalitate interesului majoritar până la acoperirea pierderii aferente minoritarilor pe care acţionarii majoritari au suportat-o anterior.

5.1.2.1. Întocmirea bilanţului consolidat

Aplicarea metodei integrării globale, în condiţiile în care societatea-mamă nu deţine întotdeauna 100% din drepturile de vot ale filialelor, presupune luarea în considerare şi a intereselor asociaţilor externi asupra capitalului propriu al societăţilor dominate. În acest sens vor apărea în bilanţul consolidat posturi specifice, cum ar fi:

♦ *rezultatul grupului*, care va evidenţia atât rezultatul întreprinderii consolidante, cât şi cota-parte din rezultatul filialelor integrate global ce revine acesteia;

♦ *rezultatul aferent participaţiilor minoritare*, care va cuprinde cota-parte din rezultatul filialelor ce revine interesului minoritar;

♦ *participaţii minoritare*, în care se înregistrează cota-parte din activele nete ale filialelor ce revine asociaţilor externi[1].

Postul *„Rezerve"* din bilanţul consolidat va cuprinde atât rezervele societăţii-mamă, cât şi cota-parte din capitalurile proprii (fără rezultat) corespunzătoare titlurilor de participare deţinute de aceasta în filialele controlate,

[1] ***Asociaţii externi*** sunt reprezentaţi de persoanele care deţin acea parte din capitalul propriu şi din rezultatul entităţii dominate care nu poate fi atribuită, direct sau indirect, societăţii-mamă. Ei vor forma *interesul minoritar* al grupului.

Scanned with OKEN Scanner

după deducerea valorii de intrare a acestor participații.

Nu numai atât. Indiferent de metoda de consolidare folosită, întocmirea bilanțului consolidat se poate realiza fie prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat*, fie cu ajutorul *jurnalului de consolidare*. Alegerea uneia dintre cele două variante depinde de numărul de societăți care formează grupul.

5.1.2.1.1. Tabloul bilanțului consolidat

În situația în care numărul întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare este mic, bilanțul consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat* datorită spațiului redus pe care acesta îl oferă. Pentru înțelegerea modalității de aplicare a metodei integrării globale prin folosirea tabloului de consolidare, considerăm că societățile „SM" și „A" prezintă elementele patrimoniale redate în tabelul următor.

TABELUL 63

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	10.000	5.000
2	Titluri de participare la „A"	2.760	-
3	Stocuri	1.800	2.150
4	Creanțe	2.000	1.550
5	Trezorerie	3.000	3.000
6	Capital social	11.500	5.185
7	Rezerve	1.950	875
8	Rezultat	1.150	240
9	Amortizarea imobilizărilor	2.750	1.150
10	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	50	-
11	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	195	275
12	Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți	365	80
13	Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie	-	245
14	Datorii	1.600	3.650

Scanned with OKEN Scanner

Presupunem, de asemenea, că societatea-mamă „SM" a contribuit la constituirea capitalului social al întreprinderii „A" şi că deţine 60% din numărul de acţiuni ale acesteia. Legătura de dependenţă existentă între cele două unităţi este numai de tip direct.

Acţiunile deţinute de unitatea „SM" au drept de vot dublu (20%), simplu (50%), iar 30% sunt cu dividend prioritar. Capitalul societăţii „A" este împărţit în acţiuni cu drept de vot dublu (30%), simplu (50%) şi cu dividend prioritar (20%). Se mai cunoaşte faptul că între cele două societăţi nu există operaţiuni reciproce.

Luând în considerare datele din tabelul 63, rezultă că bilanţurile simplificate ale societăţilor „SM" şi „A" se prezintă în tabelul 64.

TABELUL 64

BILANŢURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări (- amortizări - provizioane)	7.250	3.850
2	Titluri de participare la „A"	2.760	-
3	Stocuri (- provizioane)	1.555	1.875
4	Creanţe (- provizioane)	1.635	1.470
5	Trezorerie (- provizioane)	3.000	2755
6	**TOTAL ACTIVE**	**16.200**	**9.950**
7	Capital social	11.500	5.185
8	Rezerve	1.950	875
9	Rezultat	1.150	240
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**14.600**	**6.300**
11	Datorii	1.600	3.650
12	**TOTAL PASIVE**	**16.200**	**9.950**

Determinarea procentajului de interes deţinut de societatea „SM" la societatea „A" nu comportă dificultăţi. Întrucât societatea-mamă a contribuit la constituirea capitalului celeilalte societăţi şi deţine 60% din numărul de acţiuni ale acesteia, reiese că şi interesul dominantei în întreprinderea „A" este tot de 60% ($PI_{„A"} = 60\%$).

Nu acelaşi lucru putem afirma despre modalitatea de stabilire a pro-

Scanned with OKEN Scanner

centajului de control. Faptul că societatea-mamă deţine participaţii în proporţie de 60% poate duce la concluzia că acesta este şi procentajul de control. Chiar dacă legătura de dependenţă dintre cele două societăţi este directă, iar întreprinderea „SM" posedă 60% din numărul de acţiuni ale unităţii „A", nu se poate afirma, având în vedere tipul acţiunilor deţinute de entitatea dominantă, că drepturile de vot ale întreprinderii „SM" în „A" reprezintă tot 60%.

Ţinând cont de tipul acţiunilor pe care societatea-mamă le are în unitatea „A" şi de relaţia (1), reiese că procentajul de control al acesteia se determină astfel:

$$PC_{"A"} = \frac{20\% \times 60\% \times 2 + 50\% \times 60\% \times 1}{30\% \times 2 + 50\% \times 1} = \frac{24\% + 30\%}{110\%} = 49\%.$$

Deţinerea a 49% din drepturile de vot ale societăţii „A" nu permite exercitarea de către întreprinderea „SM" a unui *control exclusiv de drept* şi, în consecinţă, nici consolidarea unităţii „A" prin metoda integrării globale. Aşa cum se precizează şi în normele internaţionale, controlul exclusiv nu poate fi numai de drept, ci şi *de fapt* sau *contractual*. Dacă admitem că nici un alt acţionar nu deţine o fracţiune mai mare de 40% din drepturile de vot ale entităţii „A", pe durata a două exerciţii consecutive, se poate conchide că societatea „SM" exercită asupra întreprinderii „A" un control exclusiv de fapt, fiind deci posibilă consolidarea acesteia prin metoda integrării globale.

Având în vedere procentajul de control deţinut (49%) şi considerând că nu există motive pentru ca entitatea „A" să nu fie consolidată şi nici incompatibilităţi între conturile individuale ale societăţilor „SM" şi „A", reiese că ultima întreprindere va face parte din perimetrul de consolidare. Deţinerea unui procentaj de control de peste 40% asigură posibilitatea exercitării controlului exclusiv de fapt. Se poate afirma deci că metoda de consolidare aplicată unităţii „A" este *integrarea globală.*

Procentajul de control de 49% permite *doar reţinerea societăţii „A" în perimetrul de consolidare* şi *alegerea metodei integrării globale pentru consolidarea acestei întreprinderi.* Din acest moment rolul lui se încheie, ştafeta fiind preluată, în „cursa consolidării", de către procentajul de interes (60%). Acesta va fi şi singurul instrument care ne va ajuta la partajarea ca-

Scanned with OKEN Scanner

pitalului propriu şi a rezultatului societăţii dominate între grup şi interesele minoritare.

Odată stabilite aceste aspecte, se poate trece la prima etapă a metodei, şi anume la agregarea (cumularea post cu post) bilanţurilor celor două societăţi. Ţinând cont de datele din tabelul 64, posturile din bilanţul filialei integrate sunt adunate linie cu linie la cele ale societăţii-mamă (tabelul 65).

TABELUL 65

BILANŢUL AGREGAT (CUMULAT) AL SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM+A"
1	Imobilizări$_{„SM"+„A"}$	11.100
2	Titluri de participare la „A"	2.760
3	Stocuri$_{„SM"+„A"}$	3.430
4	Creanţe$_{„SM"+„A"}$	3.105
5	Trezorerie$_{„SM"+„A"}$	5.755
6	**TOTAL ACTIVE**	**26.150**
7	Capital social$_{„SM"+„A"}$	16.685
8	Rezerve$_{„SM"+„A"}$	2.825
9	Rezultat$_{„SM"+„A"}$	1.390
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU$_{„SM"+„A"}$**	**20.900**
11	Datorii$_{„SM"+„A"}$	5.250
12	**TOTAL PASIVE**	**26.150**

Următoarea etapă pe care o presupune aplicarea metodei integrării globale se referă la partajarea capitalului propriu şi a rezultatelor filialei între grup şi minoritari, în concordanţă cu procentajul de interes pe care îl are societatea-mamă în filiala pe care o integrează global. Întrucât procentajul de interes al entităţii dominante în întreprinderea consolidată a fost determinat, se poate proceda, pe baza acestuia, la întocmirea tabelului de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului filialei „A" între grup (60%) şi interesul minoritar (40%), conform datelor prezentate în tabelul 66.

TABELUL 66

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Explicaţii	Grup „SMA" (60%)	Interes minoritar (40%)
Capital social$_{„A"}$	5.185 x 60% = 3.111	5.185 x 40% = 2.074

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţii	Grup „SMA” (60%)	Interes minoritar (40%)
Rezerve$_{„A”}$	875 x 60% = 525	875 x 40% = 350
Capital propriu$_{„A”}$ *(fără rezultat)*	**3.636**	**2.424**
Titluri de participare la „A” *(la valoarea de intrare)*	2.760	-
Diferenţe	+ 876	-
Rezultat$_{„A”}$	240 x 60% = **144**	240 x 40% = **96**

Întocmirea bilanţului consolidat se realizează odată cu parcurgerea ultimei etape a metodei integrării globale. Aceasta presupune eliminarea din bilanţul agregat a titlurilor de participare deţinute de societatea-mamă în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu şi din rezultatul entităţii dominate care revine întreprinderii consolidante, precum şi evidenţierea interesului minoritar. Folosind datele din tabelele 65 şi 66 şi făcând eliminările specifice ultimei etape, rezultă că elementele de capital propriu din bilanţul consolidat au avea următoarele valori:

♦ capital social = 16.685.000.000 lei $_{„SM + A”}$ – 5.185.000.000 lei $_{„A”}$ = = 11.500.000.000 lei;

♦ rezerve = 1.950.000.000 lei $_{„SM”}$ + 876.000.000 $_{diferenţă}$ = 2.826.000.000 lei;

♦ *rezultat grup* = 1.150.000.000 lei $_{„SM”}$ + 144.000.000 lei $_{„A”}$ = = 1.294.000.000 lei;

♦ *rezultat aferent participaţiilor minoritare* = 96.000.000 lei $_{„A”}$;

♦ *participaţii minoritare* = 2.424.000.000 lei $_{„A”}$.

Datele obţinute se preiau în bilanţul consolidat al grupului „SMA” care este redat în tabelul 67.

TABELUL 67

BILANŢUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Grup „SMA”
1	Imobilizări	11.100
2	Titluri de participare la „A”	-
3	Titluri puse în echivalenţă[1]	-

[1]Acest post va avea valori diferite de zero doar în situaţia în care o entitate este consolidată prin *metoda punerii în echivalenţă.*

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Grup „SMA”
4	Stocuri	3.430
5	Creanţe	3.105
6	Trezorerie	5.755
7	**TOTAL ACTIVE**	**23.390**
8	Capital social[1]	11.500
9	Rezerve[2]	2.826
10	*Rezultat grup*	*1.294*
11	*Rezultat aferent participaţiilor minoritare*	*96*
12	*Participaţii minoritare*	*2.424*
13	Datorii	5.250
14	**TOTAL PASIVE**	**23.390**

Sub rezerva faptului că pentru un număr mic de societăţi se poate întocmi tabloul bilanţului consolidat şi utilizând datele din tabelele 64-66, ilustrăm, prin intermediul tabelului 68, etapele care se parcurg în aplicarea metodei integrării globale.

TABELUL 68

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Imobilizări	7.250	3.850	11.100	-	11.100
Titluri de participare la „A”	2.760	-	2.760	- 2.760	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-
Stocuri	1.555	1.875	3.430	-	3.430
Creanţe	1.635	1.470	3.105	-	3.105
Trezorerie	3.000	2.755	5.755	-	5.755
TOTAL ACTIVE	**16.200**	**9.950**	**26.150**	**- 2.760**	**23.390**
Capital social	11.500	5.185	16.685	- 5.185	11.500
Rezerve	1.950	875	2.825	- 875 + 876	2.826
Rezultat	1.150	240	1.390	- 1.150 - 240	-
Datorii	1.600	3.650	5.250	-	5.250

[1]Capitalul social în bilanţul consolidat rămâne, în toate cazurile, capitalul social al societăţii consolidante.

[2]Prin acest element se înţeleg rezervele societăţii dominante „SM” care se majorează sau se diminuează odată cu partajarea capitalului propriu (fără rezultat) al entităţii controlate exclusiv devenind, în urma procesului de consolidare, ***rezerva grupului „SMA”***.

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Rezultat grup	-	-	-	1.150 + 144	*1.294*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	+ 96	*96*
Participaţii minoritare	-	-	-	+ 2.424	*2.424*
TOTAL PASIVE	16.200	9.950	26.150	- 2.760	23.390

Situaţia luată în discuţie cu privire la aplicarea metodei integrării globale reprezintă cazul pe care şi l-ar dori orice societate consolidantă. Legătura de dependenţă dintre aceasta şi întreprinderea dominată nu poate fi doar de tip direct, ca în exemplul prezentat. Să vedem ce diferenţe apar în aplicarea acestei metode pentru cazul în care legăturile de dependenţă sunt atât directe, cât şi indirecte.

Analizăm, totodată, şi situaţia în care entitatea controlată înregistrează o pierdere la sfârşitul exerciţiului financiar şi nu dispune nici de rezerve. Ilustrarea practică a acestor aspecte are la bază datele din tabelul 69.

TABELUL 69

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂŢILOR „SM” ŞI „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări	10.000	4.400
2	Titluri de participare la „A”	2.500	-
3	Stocuri	1.800	2.100
4	Creanţe	2.000	600
5	Trezorerie	3.000	1.100
6	Capital social	12.000	4.000
7	Rezerve	2.000	-
8	Rezultat	1.000	- 2.000
9	Amortizarea imobilizărilor	2.000	1.000
10	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	800	-
11	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	-	150
12	Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi	-	400

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
13	Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie	-	1.000
14	Datorii	1.500	3.650

Presupunem, de asemenea, că între cele două societăţi nu există operaţiuni reciproce şi că toate acţiunile unităţilor „A” şi „B” au drept de vot simplu. Organigrama grupului, în care „SM” este entitate consolidantă, se prezintă în fig. 30.

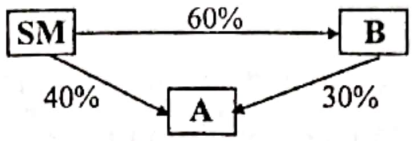


Fig. 30. Organigrama grupului „SMAB”

Având în vedere datele din tabelul 69, bilanţurile simplificate ale societăţilor „SM” şi „A” se prezintă în tabelul 70.

TABELUL 70

BILANŢURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂŢILOR „SM” ŞI „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări (- amortizări - provizioane)	8.000	3.400
2	Titluri de participare la „A”	2.500	-
3	Stocuri (- provizioane)	1.000	1.950
4	Creanţe (- provizioane)	2.000	200
5	Trezorerie (- provizioane)	3.000	100
6	**TOTAL ACTIVE**	**16.500**	**5.650**
7	Capital social	12.000	4.000
8	Rezerve	2.000	-
9	Rezultat	1.000	- 2.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**15.000**	**2.000**
11	Datorii	1.500	3.650
12	**TOTAL PASIVE**	**16.500**	**5.650**

Din organigrama grupului „SMAB” (fig. 30) rezultă că societatea „SM” are cu unitatea „A” o legătură directă, precum şi una indirectă prin interme-

Scanned with OKEN Scanner

diul întreprinderii „B" (lanțul de control nu se rupe întrucât „SM" deține 60% din drepturile de vot ale entității „B"). Datorită faptului că unitatea dominantă exercită un control exclusiv asupra societății „B" (60%) și că aceasta din urmă deține 30% din drepturile de vot ale lui „A", iar legătura dintre entitatea „SM" și „A" este atât de tip direct, cât și indirect, reiese că societatea „SM" are în „A" un procentaj de control de 70%:

$$PC_{„A"} = 40\%_{\text{direct}} + 30\%_{\text{indirect prin „B"}} = \mathbf{70\%}.$$

Luând în considerare drepturile de vot deținute de întreprinderea consolidantă (70%), rezultă că aceasta exercită asupra societății „A" un control exclusiv de drept. Admițând că nu există motive pentru ca această entitate să nu fie consolidată și presupunând că între conturile individuale ale entităților „SM" și „A" nu există incompatibilități, se poate afirma că ultima entitate face parte din perimetrul de consolidare și că metoda de consolidare a acesteia este *integrarea globală*.

Dacă între conturile celor două societăți ar exista incompatibilități, acestea nu ar duce la excluderea filialei din procesul de consolidare, ci doar la utilizarea în acest caz a metodei punerii în echivalență în locul integrării globale, chiar și în situația existenței unui control exclusiv. Excluderea unei entități din perimetrul de consolidare se aplică doar atunci când societatea-mamă nu deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acesteia, ori în alte situații.

Parcurgerea primei etape a metodei integrării globale presupune agregarea bilanțurilor celor două societăți. Ținând cont de datele din tabelul 70 se procedează la adunarea linie cu linie a posturilor din bilanțul filialei integrate cu cele ale întreprinderii consolidante, rezultând situația redată în tabelul 71.

TABELUL 71

BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A" - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM + A"
1	Imobilizări$_{„SM + A"}$	11.400
2	Titluri de participare la „A"	2.500
3	Stocuri$_{„SM + A"}$	2.950
4	Creanțe$_{„SM + A"}$	2.200
5	Trezorerie$_{„SM + A"}$	3.100

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM + A”
6	**TOTAL ACTIVE**	**22.150**
7	Capital social$_{„SM+A”}$	16.000
8	Rezerve$_{„SM+A”}$	2.000
9	Rezultat$_{„SM+A”}$	- 1.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU$_{„SM+A”}$**	**17.000**
11	Datorii$_{„SM+A”}$	5.150
12	**TOTAL PASIVE**	**22.150**

Aplicarea metodei integrării globale continuă cu partajarea capitalului propriu şi a rezultatului filialei între grup şi interesul minoritar. Se determină, în acest sens, procentajul de interes pe care îl deţine societatea-mamă în filiala pe care o integrează global. Mărimea acestuia rezultă din următorul calcul:

$$\mathbf{PI_{„A”}} = 40\%_{\text{direct}} + 60\% \times 30\%_{\text{indirect prin „B”}} = 40\% + 18\%_{\text{indirect prin „B”}} = \mathbf{58\%}.$$

Procentajul obţinut reprezintă cota-parte din capitalul propriu şi din rezultatul societăţii „A” care revine unităţii „SM”, iar cel de **42%** (100% – – 58% = 42%) corespunde interesului minoritar. S-a ajuns la procentajul de 58% deoarece legătura de dependenţă dintre societatea dominantă „SM” şi întreprinderea „A” este atât de tip direct, cât şi indirect. În consecinţă, tabelul de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului filialei „A” între grup şi acţionarii minoritari se prezintă în continuare.

TABELUL 72

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A” - mil. lei -

Explicaţii	Grup „SMA” (58%)	Interes minoritar (42%)
Capital social$_{„A”}$	4.000 x 58% = 2.320	4.000 x 42% = 1.680
Rezerve$_{„A”}$	-	-
Capital propriu$_{„A”}$ *(fără rezultat)*	**2.320**	**1.680**
Titluri de participare la „A” *(la valoarea de intrare)*	2.500	-
Diferenţe	**- 180**	-
Rezultat$_{„A”}$	-2.000 x 58% = **-1.160**	-2.000 x 42% = **-840**

Ultima etapă a metodei integrării globale are ca finalitate întocmirea

Scanned with OKEN Scanner

bilanţului consolidat. Ea constă în eliminarea din bilanţul agregat a titlurilor de participare deţinute de societatea-mamă în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu şi din rezultatul entităţii dominate care revine întreprinderii consolidante, precum şi în evidenţierea interesului minoritar. Utilizând datele din tabelele precedente (71 şi 72) şi făcând eliminările corespunzătoare ultimei etape, rezultă că elementele care apar în bilanţul consolidat, majoritatea dintre ele fiind specifice procesului de consolidare, au următoarele valori:

♦ capital social = 16.000.000.000 lei $_{„SM + A"}$ – 4.000.000.000 lei $_{„A"}$ = = 12.000.000.000 lei;

♦ rezerve = 2.000.000.000 lei $_{„SM"}$ + (– 180.000.000 lei $_{diferenţă}$) = = 1.820.000.000 lei;

♦ *rezultat grup* = 1.000.000.000 lei $_{„SM"}$ + (– 1.160.000.000 lei $_{„A"}$) = = – 160 .000.000 lei;

♦ *rezultat aferent participaţiilor minoritare* = – 840.000.000 lei $_{„A"}$;

♦ *participaţii minoritare* = 1.680.000.000 lei $_{„A"}$.

Datele obţinute se utilizează pentru întocmirea bilanţului consolidat al grupului „SMA". Acesta se prezintă în tabelul 73.

TABELUL 73

BILANŢUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA" - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Grup „SMA"
1	Imobilizări	11.400
2	Titluri de participare la „A"	-
3	Titluri puse în echivalenţă	-
4	Stocuri	2.950
5	Creanţe	2.200
6	Trezorerie	3.100
7	**TOTAL ACTIVE**	**19.650**
8	Capital social	12.000
9	Rezerve	1.820
10	*Rezultat grup*	*- 160*
11	*Rezultat aferent participaţiilor minoritare*	*- 840*
12	*Participaţii minoritare*	*1.680*
13	Datorii	5.150
14	**TOTAL PASIVE**	**19.650**

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când numărul societăţilor cuprinse în perimetrul de consolidare este suficient de mic, modalitatea de aplicare a metodei integrării globale poate fi sintetizată prin folosirea *tabloului bilanţului consolidat*. Pe baza datelor din tabelele 70-72, ilustrăm etapele parcurse în aplicarea acestei metode (tabelul 74).

TABELUL 74

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM"	Bilanţ „A"	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Imobilizări	8.500	3.400	11.400	-	11.400
Titluri de participare la „A"	2.500	-	2.500	- 2.500	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-
Stocuri	1.000	1.950	2.950	-	2.950
Creanţe	2.000	200	2.200	-	2.200
Trezorerie	3.000	100	3.100	-	3.100
TOTAL ACTIVE	**16.500**	**5.650**	**22.150**	**- 2.500**	**19.650**
Capital social	12.000	4.000	16.000	- 4.000	12.000
Rezerve	2.000	-	2.000	- 180	1.820
Rezultat	1.000	- 2.000	- 1.000	-1.000 - (-2.000)	-
Datorii	1.500	3.650	5.150	-	5.150
Rezultat grup	-	-	-	1.000 + (-1.160)	*- 160*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	- 840	*- 840*
Participaţii minoritare	-	-	-	1.680	*1.680*
TOTAL PASIVE	**16.500**	**5.650**	**22.150**	**- 2.500**	**19.650**

Întrucât filiala „A" înregistrează la sfârşitul exerciţiului financiar o pierdere (840.000.000 lei) care nu depăşeşte însă interesul minoritar (1.680.000.000 lei), aceasta poate fi dedusă din participaţiile minoritare. Tabloul bilanţului consolidat pentru grupul „SMA" se prezintă, de data aceasta, ca în tabelul 75.

TABELUL 75

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM"	Bilanţ „A"	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Imobilizări	8.500	3.400	11.400	-	11.400
Titluri de participare la „A"	2.500	-	2.500	- 2.500	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Stocuri	1.000	1.950	2.950	-	2.950
Creanţe	2.000	200	2.200	-	2.200
Trezorerie	3.000	100	3.100	-	3.100
TOTAL ACTIVE	**16.500**	**5.650**	**22.150**	**- 2.500**	**19.650**
Capital social	12.000	4.000	16.000	- 4.000	12.000
Rezerve	2.000	-	2.000	- 180	1.820
Rezultat	1.000	- 2.000	- 1.000	-1.000 - (-2.000)	-
Datorii	1.500	3.650	5.150	-	5.150
Rezultat grup	-	-	-	1.000 + (-1.160)	*- 160*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	-
Participaţii minoritare	-	-	-	1.680 - 840	*840*
TOTAL PASIVE	**16.500**	**5.650**	**22.150**	**- 2.500**	**19.650**

O situaţie ce poate să apară în procesul de consolidare este cea cu privire la pierderea aplicabilă minorităţii într-o filială consolidată care depăşeşte interesul minoritar în capitalul propriu al acesteia. Aşa cum prevede Ordinul ministrului finanţelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, valoarea în plus care se înregistrează este dedusă din interesul majoritar, cu excepţia cazului în care minoritarii au obligaţia şi pot să acopere pierderile înregistrate. Dacă filiala raportează ulterior profit, acesta se repartizează interesului majoritar până la acoperirea pierderii aferente minoritarilor care a fost suportată anterior de acţionarii majoritari.

Considerăm, pentru înţelegerea acestor aspecte, situaţia din tabelul 76 în care întreprinderea „SM” este societate-mamă, iar entitatea „A” este filială.

TABELUL 76

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂŢILOR „SM” ŞI „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Titluri de participare la „A”	4.500	-
2	Alte active	28.305	8.885
3	**TOTAL ACTIVE**	**32.805**	**8.885**
4	Capital social	21.000	7.500
5	Rezerve	4.000	-

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
6	Rezultat	6.480	- 7.615
7	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**31.480**	**- 115**
8	Datorii	1.325	9.000
9	**TOTAL PASIVE**	**32.805**	**8.885**

Presupunem, de asemenea, că între conturile individuale ale societăţilor „SM” şi „A” nu există incompatibilităţi. Organigrama grupului „SMAB” este redată în fig. 31.

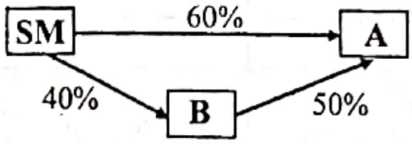


Fig. 31. Organigrama grupului „SMAB”

Deoarece între societatea „SM” şi întreprinderea „A” există o legătură de dependenţă triunghiulară [directă şi indirectă (prin intermediul unităţii „B”)], procentajul de control al entităţii „SM” în „A” trebuie analizat pe traseele „SMBA” şi „SMA”. Întrucât procentajul de control pe drumul „SMB” este de 40%, rezultă că lanţul de control se rupe. Prin urmare, nu se mai poate merge spre unitatea „A”, deşi aceasta este controlată exclusiv de întreprinderea „B” (50%). Procentajul de control care se va determina va fi doar cel al drumului „SMA”, adică $\mathbf{PC_{„A”} = 60\%}$.

Potrivit procentajului de control determinat (60%), rezultă că societatea „A” este controlată exclusiv de drept. Având în vedere că între conturile individuale ale celor două întreprinderi nu există incompatibilităţi şi că drepturile de vot deţinute de entitatea consolidantă permit exercitarea de către aceasta a unui control exclusiv, reiese că filiala „A” face parte din perimetrul de consolidare şi va fi *integrată global*.

În vederea partajării capitalului propriu şi a rezultatului societăţii „A” între grup şi acţionarii minoritari trebuie determinat procentajul de interes al entităţii „SM” în unitatea „A”. Acesta rezultă din însumarea procentajele obţinute pe cele două drumuri posibile („SMA” şi „SMBA”):

$$\mathbf{PI} = 60\%_{\text{direct (SMA)}} + 40\% \times 50\%_{\text{indirect prin „B” (SMBA)}} =$$

Scanned with OKEN Scanner

$= 60\% + 20\%_{\text{indirect prin „B"(SMBA)}} = \mathbf{80\%}.$

Luând în considerare acest rezultat, tabelul de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului filialei „A" între grup şi acţionarii minoritari se prezintă în continuare.

TABELUL 77

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Explicaţii	Grup „SMA" (80%)	Interes minoritar (20%)
Capital social„A"	7.500 x 80% = 6.000	7.500 x 20% = 1.500
Rezerve„A"	-	-
Capital propriu„A" *(fără rezultat)*	**6.000**	**1.500**
Titluri de participare la „A" *(la valoarea de intrare)*	4.500	-
Diferenţe	**+ 1.500**	-
Rezultat„A"	-7.615 x 80% = **- 6.092**	-7.615 x 20% = **-1.523**

Din tabelul 77 rezultă că pierderea pe care trebuie să o suporte acţionarii minoritari (1.523.000.000 lei) depăşeşte interesul acestora în capitalul propriu al filialei „A". Interesul minoritar (1.500.000.000 lei) se va reduce deci cu pierderea care revine acţionarilor minoritari, iar diferenţa de 23.000.000 lei[1] (1.500.000.000 lei – 1.523.000.000 lei = – 23.000.000 lei) va fi suportată de către grup.

Consolidarea societăţii „A" prin metoda integrării globale, în situaţia utilizării tabloului bilanţului consolidat, este redată în tabelul 78.

TABELUL 78

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM"	Bilanţ „A"	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Titluri de participare la „A"	4.500	-	4.500	- 4.500	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-
Alte active	28.305	8.885	37.190	-	37.190
TOTAL ACTIVE	**32.805**	**8.885**	**41.690**	**- 4.500**	**37.190**
Capital social	21.000	7.500	28.500	- 7.500	21.000
Rezerve	4.000	-	4.000	+ 1.500 - 23	5.477

[1]Suma de 23.000.000 lei va afecta rezerva grupului în sensul diminuării acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Rezultat	6.480	- 7.615	- 1.135	-6.480 - (-7.615)	-
Datorii	1.325	9.000	10.325	-	10.325
Rezultat grup	-	-	-	6.480 - 6.092	*388*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	-
Participaţii minoritare	-	-	-	+ 1.500 – 1.500	-
TOTAL PASIVE	32.805	8.885	41.690	- 4.500	37.190

În cazul în care filiala „A” obţine profit în exerciţiul financiar următor, acesta se repartizează mai întâi interesului majoritar până la congruenţa cu pierderea suportată de către aceştia, urmând ca diferenţa, dacă există, să revină acţionarilor minoritari. Admitem că în anul următor unitatea „A” înregistrează un profit de 135.000.000 lei. Tabelul de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului filialei „A” între grup şi interesul minoritar este următorul:

TABELUL 79

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A”

- mil. lei -

Explicaţii	Grup „SMA” (80%)	Interes minoritar (20%)
Capital social$_{„A”}$	7.500 x 80% = 6.000	7.500 x 20% = 1.500
Rezerve$_{„A”}$	-	-
Capital propriu$_{„A”}$ *(fără rezultat)*	**6.000**	**1.500**
Titluri de participare la „A” *(la valoarea de intrare)*	4.500	-
Diferenţe	**+ 1.500**	-
Rezultat$_{„A”}$	135 x 80% = **108**	135 x 20% = **27**

Ţinând seama de datele din tabelul 79 şi ştiind că în anul anterior grupul a înregistrat o pierdere suplimentară de 23.000.000 lei, care revenea de drept intereselor minoritare, reiese că în anul curent i se va repartiza acestuia, din profitul filialei, suma care i se cuvine (108.000.000 lei), precum şi echivalentul pierderii aferente acţionarilor minoritari care a fost suportată în exerciţiul financiar precedent din interesul majoritar (23.000.000 lei[1]). Asociaţii minoritari vor primi, totodată, din profitul filialei doar suma de 4.000.000 lei (27.000.000 lei – 23.000.000 lei = 4.000.000 lei), întrucât diferenţa până la

[1]Suma de 23.000.000 lei va afecta rezerva grupului în sensul majorării acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

27.000.000 lei este atribuită grupului.

5.1.2.1.2. Jurnalul de consolidare

În situaţia în care numărul societăţilor supuse procesului de consolidare este mare, atunci tabloul bilanţului consolidat nu se mai poate folosi datorită spaţiului fizic limitat pe care îl oferă. Acest inconvenient major poate fi înlăturat prin întocmirea unui *jurnal de consolidare* care va surprinde, ca şi în cazul folosirii tabloului de consolidare, toate etapele care trebuie parcurse în aplicarea *metodei integrării globale.*

Plecând de la datele din tabelul 64, prima etapă a metodei integrării globale constă în agregarea elementelor bilanţurilor celor două societăţi („SM" şi „A"). Evidenţierea în contabilitatea consolidată a acestui aspect se realizează prin intermediul articolului contabil următor[1]:

%	=	%	26.150	26.150
Imobilizări„SM"		Capital social„SM"	7.250	11.500
Titluri de participare la „A"		Rezerve	2.760	1.950
Stocuri„SM"		Rezultat„SM"	1.555	1.150
Creanţe„SM"		Datorii„SM"	1.635	1.600
Trezorerie„SM"		Capital social„A"	3.000	5.185
Imobilizări„A"		Rezerve„A"	3.850	875
Stocuri„A"		Rezultat„A"	1.875	240
Creanţe„A"		Datorii„A"	1.470	3.650
Trezorerie„A"			2.755	

Cumulând elementele de active care fac parte din aceeaşi categorie şi pe cele de datorii ale societăţilor „SM" şi „A", articolul precedent mai poate fi scris şi sub următoarea formă:

%	=	%	26.150	26.150
Imobilizări„SM + A"		Capital social„SM"	11.100	11.500
Titluri de participare la „A"		Rezerve	2.760	1.950
Stocuri„SM + A"		Rezultat„SM"	3.430	1.150
Creanţe„SM + A"		Capital social„A"	3.105	5.185
Trezorerie„SM + A"		Rezerve„A"	5.755	875
		Rezultat„A"		240
		Datorii„SM + A"		5.250

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

În urma întocmirii acestui articol contabil, situaţia elementelor de active, de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMA" este următoarea:

♦ pentru elementele de active:

D	Imobilizări	C
11.100		

D	Titluri de participare la „A"	C
2.760		

D	Stocuri	C
3.430		

D	Creanţe	C
3.105		

D	Trezorerie	C
5.755		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii şi de datorii:

D	Capital social„SM"	C
	11.500	

D	Rezerve	C
	1.950	

D	Rezultat„SM"	C
	1.150	

D	Capital social„A"	C
	5.185	

D	Rezerve„A"	C
	875	

D	Rezultat„A"	C
	240	

D	Datorii„SM+A"	C
	5.250	

În parcurgerea etapei următoare se ţine cont atât de procentajul de interes al consolidantei în filiala care va fi integrată global (60%), cât şi de datele din tabelul de partajare al capitalului propriu şi al rezultatului societăţii dominate „A" între grup şi interesele minoritare (tabelul 66). Se procedează, totodată, la eliminarea titlurilor de participare deţinute de entitatea consolidantă, în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al unităţii consolidate care revine întreprinderii-mamă, şi la evidenţierea interesului minoritar, după cum urmează:

%	=	%	6.060	6.060
Capital social„A"		Titluri de participare la „A"	5.185	2.760
Rezerve„A"		Rezerve	875	876
		Participaţii minoritare		2.424

Potrivit acestui articol contabil, rezultă că au fost eliminate atât capi-

Scanned with OKEN Scanner

talul social şi rezervele unităţii „A", cât şi titlurile de participare deţinute la aceasta de societatea dominantă, apărând şi primele elemente specifice consolidării *(rezerve* şi *participaţii minoritare)*:

D	Capital social „A"	C
5.185		5.185

D	Rezerve „A"	C
875		875

D	Titluri de participare la „A"	C
2.760		2.760

D	Rezerve	C
		1.950
		876

D	Participaţii minoritare	C
		2.424

Repartizarea rezultatului întreprinderii dominate (240.000.000 lei) între grup (60%) şi interesele minoritare (40%), precum şi transferarea rezultatului societăţii-mamă la rezultatul grupului reprezintă operaţiunile cu care se încheie ultima etapă a metodei integrării globale. Acestea sunt surprinse în jurnalul de consolidare prin intermediul următoarelor articole contabile:

Rezultat „A"	=	%	240	
		Rezultat grup		144
		Rezultat aferent participaţiilor minoritare		96
Rezultat „SM"	=	Rezultat grup	1.150	1.150

Situaţia elementelor afectate de ultimele înregistrări contabile este următoarea:

D	Rezultat „A"	C
240		240

D	Rezultat „SM"	C
1.150		1.150

D	Rezultat grup	C
		1.150
		144

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
		96

Dacă se au în vedere înregistrările contabile evidenţiate în jurnalul de consolidare, reiese că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 23.390.000.000 lei, au următoarea componenţă:

Scanned with OKEN Scanner

D	Imobilizări	C
11.100		
	Sf_d 11.100	

D	Stocuri	C
3.430		
	Sf_d 3.430	

D	Creanțe	C
3.105		
	Sf_d 3.105	

D	Trezorerie	C
5.755		
	Sf_d 5.755	

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 23.390.000.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„SM"	C
		11.500
Sf_c 11.500		

D	Rezerve	C
		1.950
		876
Sf_c 2.826		

D	Rezultat grup	C
		1.150
		144
Sf_c 1.294		

D	Participații minoritare	C
		2.424
Sf_c 2.424		

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		96
Sf_c 96		

D	Datorii	C
		5.250
Sf_c 5.250		

În continuare se analizează situația în care întreprinderea consolidată înregistrează o pierdere la sfârşitul exercițiului financiar şi nu dispune nici de rezerve (tabelul 70). Datele din acest tabel se folosesc ca punct de plecare pentru reflectarea în jurnalul de consolidare a aspectelor legate de integrarea globală a filialei „A". Agregarea bilanțurilor celor două societăți „SM" şi „A", care constituie prima etapă a integrării globale, este evidențiată prin următoarea înregistrare[1]:

%	=	%	22.150	22.150
Imobilizări„SM"		Capital social„SM"	8.000	12.000
Titluri de participare la „A"		Rezerve	2.500	2.000
Stocuri„SM"		Rezultat„SM"	1.000	1.000
Creanțe„SM"		Datorii„SM"	2.000	1.500
Trezorerie„SM"		Capital social„A"	3.000	4.000
Imobilizări„A"		Rezultat„A"	3.400	2.000
Stocuri„A"		Datorii„A"	1.950	3.650
Creanțe„A"			200	
Trezorerie„A"			100	

[1]Sumele debitoare şi creditoare din articolele contabile, precum şi cele din Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Cumulând elementele de active care fac parte din aceeaşi categorie şi cele de datorii ale entităţilor „SM" şi „A", articolul contabil precedent poate fi scris şi sub forma:

%	=	%	22.150	22.150
Imobilizări$_{„SM + A"}$		Capital social$_{„SM"}$	11.400	12.000
Titluri de participare la „A"		Rezerve	2.500	2.000
Stocuri$_{„SM + A"}$		Rezultat$_{„SM"}$	2.950	1.000
Creanţe$_{„SM + A"}$		Capital social$_{„A"}$	2.200	4.000
Trezorerie$_{„SM + A"}$		Rezultat$_{„A"}$	3.100	2.000
		Datorii$_{„SM + A"}$		5.150

Elementele de active, de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMA" prezintă, în urma efectuării acestui articol contabil, următoarea situaţie:

♦ pentru elementele de active:

D	Imobilizări	C
11.400		

D	Titluri de participare la „A"	C
2.500		

D	Stocuri	C
2.950		

D	Creanţe	C
2.200		

D	Trezorerie	C
3.100		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii şi de datorii:

D	Capital social$_{„SM"}$	C
		12.000

D	Rezerve	C
		2.000

D	Rezultat$_{„SM"}$	C
		1.000

D	Capital social$_{„A"}$	C
		4.000

D	Rezultat$_{„A"}$	C
		2.000

D	Datorii$_{„SM+A"}$	C
		5.150

Derularea următoarei etape a metodei integrării globale are în vedere eliminarea titlurilor de participare deţinute de societatea-mamă la entitatea dependentă în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al acesteia care revine întreprinderii consolidante. Aspectul menţionat, precum şi înregistrarea interesului minoritar în capitalul propriu al unităţii dominate au la bază datele din tabelul 72 şi sunt reflectate în contabilitatea conso-

Scanned with OKEN Scanner

lidată astfel:

Capital social„A"	=	%	4.000	
		Titluri de participare la „A"		2.500
		Rezerve		180
		Participații minoritare		1.680

Ca urmare a întocmirii acestui articol contabil au fost eliminate capitalul social al filialei integrate și titlurile de participare deținute de societatea dominantă la aceasta. Situația elementelor analizate se prezintă după cum urmează:

D	Capital social„A"	C
4.000		4.000

D	Rezerve	C
		2.000
		180

D	Titluri de participare la „A"	C
2.500		2.500

D	Participații minoritare	C
		1.680

Înregistrările care se fac în ultima etapă a aplicării metodei integrării globale se referă la repartizarea rezultatului întreprinderii dominate între grup și interesele minoritare, precum și la transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului. Aceste aspecte sunt evidențiate în jurnalul de consolidare al grupului prin intermediul următoarelor articole contabile:

Rezultat„A"	=	%	2.000	
		Rezultat grup		1.160
		Rezultat aferent participațiilor minoritare		840
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	1.000	1.000

Elementele afectate de aceste înregistrări contabile prezintă următoarea situație:

D	Rezultat„A"	C
2.000		2.000

D	Rezultat„SM"	C
1.000		1.000

D	Rezultat grup	C
		1.000
		1.160

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		840

Scanned with OKEN Scanner

În urma întocmirii ultimelor articole contabile şi ţinându-se cont de înregistrările precedente, se constată că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 19.650.000.000 lei, au următoarea componenţă:

D	Imobilizări	C
11.400		
	Sf_d 11.400	

D	Stocuri	C
2.950		
	Sf_d 2.950	

D	Creanţe	C
2.200		
	Sf_d 2.200	

D	Trezorerie	C
3.100		
	Sf_d 3.100	

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 19.650.000.000 lei, se prezintă după cum urmează:

D	Capital social „SM"	C
		12.000
Sf_c 12.000		

D	Rezerve	C
		2.000
		180
Sf_c 1.820		

D	Rezultat grup	C
		1.000
		1.160
Sf_c	160	

D	Participaţii minoritare	C
		1.680
Sf_c 1.680		

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
		840
Sf_c	840	

D	Datorii „SM+A"	C
		5.150
Sf_c 5.150		

Din cele prezentate reiese că filiala „A" înregistrează o pierdere direct atribuibilă asociaţilor externi de 840.000.000 lei. Deoarece mărimea acesteia nu depăşeşte interesul minoritar (1.680.000.000 lei), rezultă că pierderea specificată se va deduce din interesul acestora. Reflectarea în contabilitate a acestei situaţii are la bază următoarea înregistrare:

Rezultat aferent participaţiilor minoritare = Participaţii minoritare 840 840

După întocmirea ultimului articol contabil se obţine situaţia următoarelor elemente:

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
840		840

D	Participaţii minoritare	C
		1.680
		840
Sf_c 840		

Scanned with OKEN Scanner

Nu putem încheia acest subcapitol fără a avea în vedere şi situaţia în care, în procesul de consolidare, pierderea aplicabilă minorităţii într-o filială consolidată depăşeşte interesul minoritar în capitalul propriu al acesteia. Consolidarea filialei „A" prin metoda integrării globale are la bază datele din tabelele 76 şi 77. Operaţiunile care se contabilizează, precum şi elementele afectate, redate cu ajutorul Cărţii-mari, sunt următoarele[1]:

a) cumularea posturilor bilanţiere ale filialei integrate global la cele ale societăţii-mamă:

%	=	%	41.690	41.690
Titluri de participare la „A"		Capital social$_{„SM"}$	4.500	21.000
Alte active$_{„SM+A"}$		Rezerve	37.190	4.000
		Rezultat$_{„SM"}$		6.480
		Capital social$_{„A"}$		7.500
		Rezultat$_{„A"}$		7.615
		Datorii$_{„SM+A"}$		10.325

D	Alte active	C
37.190		

D	Titluri de participare la „A"	C
4.500		

D	Capital social$_{„SM"}$	C
	21.000	

D	Rezerve	C
	4.000	

D	Rezultat$_{„SM"}$	C
	6.480	

D	Capital social$_{„A"}$	C
	7.500	

D	Rezultat$_{„A"}$	C
	7.615	

D	Datorii$_{„SM+A"}$	C
	10.325	

b) eliminarea titlurilor de participare deţinute de întreprinderea consolidantă la entitatea „A" în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu, fără rezultat, care revine societăţii-mamă (80%) şi interesului minoritar (20%):

Capital social$_{„A"}$	=	%	7.500
		Titluri de participare la „A"	4.500
		Rezerve	1.500
		Participaţii minoritare	1.500

[1]Sumele debitoare şi creditoare din articolele contabile, precum şi cele din Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Capital social „A"	C
7.500		7.500

D	Rezerve	C
		4.000
		1.500

D	Titluri de participare la „A"	C
4.500		4.500

D	Participații minoritare	C
		1.500

c) partajarea rezultatului societății „A" între grup și interesul minoritar:

Rezultat„A"	=	%	7.615	
		Rezultat grup		6.092
		Rezultat aferent participațiilor minoritare		1.523

D	Rezultat„A"	C
7.615		7.615

D	Rezultat grup	C
		6.092

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		1.523

d) suportarea pierderii aferente minoritarilor (1.523.000.000 lei) din cota-parte cuvenită acestora (1.500.000.000 lei) și afectarea rezervei consolidate a grupului (23.000.000 lei):

Rezultat aferent participațiilor minoritare	=	%	1.523	
		Participații minoritare		1.500
		Rezerve		23

D	Participații minoritare	C
		1.500
		1.500

D	Rezerve	C
		4.000
		1.500
		23

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
1.523		1.523

e) transferarea rezultatului societății „SM" la rezultatul consolidat al grupului:

Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	6.480	6.480

D	Rezultat grup	C
		6.092
		6.480

Scanned with OKEN Scanner

Din înregistrările contabile precedente se constată că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 37.190.000.000 lei, au următoarea componenţă:

D	Alte active	C
37.190		
		Sf_d 37.190

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 37.190.000.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social „SM"	C
		21.000
Sf_c	21.000	

D	Rezerve	C
		4.000
		1.500
		23
Sf_c	5.477	

D	Rezultat grup	C
		6.092
		6.480
Sf_c	388	

D	Datorii „SM+A"	C
		10.325
Sf_c	10.325	

Dacă în anul următor unitatea „A" înregistrează, de exemplu, un profit de 135.000.000 lei, acesta se repartizează mai întâi interesului majoritar până la congruenţa cu pierderea suportată de aceştia, urmând ca diferenţa, dacă există, să revină acţionarilor minoritari. Având în vedere datele din tabelul 79 şi ştiind că în anul precedent grupul a suportat o pierdere aferentă interesului minoritar în valoare de 23.000.000 lei, reiese că în exerciţiul financiar curent i se va repartiza grupului din profitul filialei suma de 131.000.000 lei (108.000.000 lei + 23.000.000 lei = 131.000.000 lei). Asociaţii minoritari vor primi, totodată, din profitul filialei doar suma de 4.000.000 lei (27.000.000 lei – 23.000.000 lei = 4.000.000 lei), întrucât diferenţa până la 27.000.000 lei este atribuită grupului.

Înregistrarea în contabilitate a acestor aspecte este următoarea:

Rezultat „A"	=	%	135	
		Rezultat grup		108
		Rezultat aferent participaţiilor minoritare		27

Scanned with OKEN Scanner

Rezultat aferent participaţiilor minoritare	=	Rezerve	23	23

D	Rezultat „A"	C
135		135

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
23		27
Sf_c	4	

D	Rezultat grup	C
		108
Sf_c	108	

D	Rezerve	C
		23

5.1.2.2. Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat

Consolidarea contului de rezultate prin *metoda integrării globale* presupune, ca şi în situaţia întocmirii bilanţului consolidat, parcurgerea mai multor etape. În prima etapă are loc cumularea elementelor conturilor individuale de rezultate ale întreprinderilor consolidate cu cele ale întreprinderii-mamă, obţinându-se *contul de rezultate al societăţilor integrate.*

Partajul rezultatului filialelor între interesele grupului şi cele ale minoritarilor, în conformitate cu procentajul de interes al entităţii dominante în celelalte unităţi, reprezintă ultima etapă care trebuie parcursă. În urma acesteia se obţine contului de profit şi pierdere consolidat.

Faţă de elementele caracteristice contului de rezultate individual, aplicarea unei metode de consolidare în vederea întocmirii contului de profit şi pierdere consolidat duce la apariţia în cadrul acestuia a unor elemente specifice, cum ar fi:

♦ *rezultatul societăţilor integrate,* în care se reflectă profitul net sau pierderea unităţilor cuprinse în perimetrul de consolidare ce sunt controlate exclusiv sau în comun de către entitatea dominantă;

♦ *rezultatul întreprinderilor asociate,* care va cuprinde cota-parte din rezultatul net al întreprinderilor puse în echivalenţă ce revine grupului;

♦ *rezultatul ansamblului consolidat,* ce cumulează valorile celor două elemente menţionate anterior şi rezultatul consolidantei, evidenţiind astfel profitul sau pierderea tuturor societăţilor cuprinse în perimetrul de consolida-

Scanned with OKEN Scanner

re, indiferent de metoda folosită;

♦ *rezultatul aferent participațiilor minoritare*[1], care cuprinde cota-parte din rezultatul net al *filialelor* ce revine interesului minoritar;

♦ *rezultatul grupului*, în care rezultatul net al societății consolidante este cumulat cu cota-parte din rezultatul net al entităților integrate global sau proporțional și care revine întreprinderii dominante.

Înțelegerea modalității de întocmire a contului de profit și pierdere consolidat, în situația în care societățile dependente sunt consolidate prin metoda integrării globale, este ușurată de prezentarea în tabelele 80 și 81 a contului de profit și pierdere a două societăți („SM" și „A"), în care prima unitate este consolidantă.

TABELUL 80

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	2.500	1	Venituri din exploatare	3.400
2	Cheltuieli financiare	1.000	2	Venituri financiare	1.250
3	Cheltuieli extraordinare	300	3	Venituri extraordinare	100
4	Impozit pe profit	152			
5	Rezultat net	798			
6	**TOTAL**	**4.750**	4	**TOTAL**	**4.750**

TABELUL 81

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	1.400	1	Venituri din exploatare	1.900
2	Cheltuieli financiare	375	2	Venituri financiare	175
3	Cheltuieli extraordinare	-	3	Venituri extraordinare	-
4	Impozit pe profit	48			
5	Rezultat net	252			
6	**TOTAL**	**2.075**	4	**TOTAL**	**2.075**

[1]Acest element va prezenta valori diferite de zero numai în situația întocmirii contului de rezultate consolidat prin metoda integrării globale.

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Rezultat financiar	250	- 200	50	-	50
REZULTAT CURENT:					
- Profit	1.150	300	1.450	-	1.450
- Pierdere	-	-	-	-	-
Venituri extraordinare	100	-	100	-	100
Cheltuieli extraordinare	300	-	300	-	300
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	-	-	-	-	-
- Pierdere	200	-	200	-	200
VENITURI TOTALE	4.750	2.075	6.825	-	6.825
CHELTUIELI TOTALE	3.800	1.775	5.575	-	5.575
REZULTAT BRUT:					
- Profit	950	300	1.250	-	1.250
- Pierdere	-	-	-	-	-
IMPOZIT PE PROFIT	152	48	200	-	200
REZULTAT NET	798	252	1.050	- 798 - 252	-
Rezultat societăți integrate	-	*252*	*252*	-	*252*
Rezultat întreprinderi asociate	-	-	-	-	-
Rezultat ansamblu consolidat	798	252	1.050	-	1.050
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	68,04	***68,04***
Rezultat grup	-	-	-	798 + 183,96	***981,96***

Contul de rezultate consolidat al unui grup se poate întocmi şi în situaţia în care filiala unei societăţi-mamă înregistrează o pierdere la sfârşitul exerciţiului financiar. Admitem, în acest sens, situaţia simplificată a conturilor de profit şi pierdere a două întreprinderi („SM” şi „A”), în care „SM” este entitate consolidantă (tabelul 85).

TABELUL 85

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂŢII CONSOLIDANTE „SM”

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	4.500	1	Venituri din exploatare	6.200

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
2	Cheltuieli financiare	1.500	2	Venituri financiare	1.750
3	Cheltuieli extraordinare	-	3	Venituri extraordinare	-
4	Impozit pe profit	312			
5	Rezultat net	1.638			
6	**TOTAL**	**7.950**	4	**TOTAL**	**7.950**

TABELUL 86

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	1.150	1	Venituri din exploatare	1.500
2	Cheltuieli financiare	225	2	Venituri financiare	50
3	Cheltuieli extraordinare	350	3	Venituri extraordinare	75
4	Impozit pe profit	-			
5	Rezultat net	- 100			
6	**TOTAL**	**1.625**	4	**TOTAL**	**1.625**

Considerăm, de asemenea, că procentajul de control şi cel de interes ale societăţii dominante „SM” în unitatea „A” reprezintă 57% şi, respectiv, 60%. Având în vedere procentajul de control menţionat, reiese că entitatea dominantă exercită asupra celei de-a doua întreprinderi un control exclusiv. Aceasta va fi consolidată deci prin metoda integrării globale, iar contul de rezultate agregat al celor două societăţi este ilustrat cu ajutorul tabelului 87.

TABELUL 87

CONTUL DE REZULTATE AGREGAT AL SOCIETĂŢILOR „SM” ŞI „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	5.650	1	Venituri din exploatare	7.700
2	Cheltuieli financiare	1.725	2	Venituri financiare	1.800
3	Cheltuieli extraordinare	350	3	Venituri extraordinare	75
4	Impozit pe profit	312			
5	Rezultat net	1.538[1]			
6	**TOTAL**	**9.575**	4	**TOTAL**	**9.575**

[1] 1.638.000.000 lei „SM” + (- 100.000.000 lei „A”) = ***1.538.000.000 lei.***

Scanned with OKEN Scanner

Din partajarea rezultatului filialei „A", conform procentajului de interes între grup (60%) şi interesele minoritare (40%), rezultă următoarele:

♦ *rezultat grup* = 1.638.000.000 lei$_{„SM"}$ + (– 100.000.000 lei$_{„A"}$) x 60% = = 1.638.000.000 lei$_{„SM"}$ + (– 60.000.000 lei$_{„A"}$) = 1.578.000.000 lei;

♦ *rezultat aferent participaţiilor minoritare* = – 100.000.000 lei$_{„A"}$ x x 40% = – 40.000.000 lei.

Utilizând datele obţinute şi presupunând că între cele două întreprinderi nu există operaţiuni care să afecteze contul de rezultate, situaţia contului de profit şi pierdere consolidat al grupului „SMA" este redată în tabelul 88.

TABELUL 88

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	5.650	1	Venituri din exploatare	7.700
2	Cheltuieli financiare	1.725	2	Venituri financiare	1.800
3	Cheltuieli extraordinare	350	3	Venituri extraordinare	75
4	Impozit pe profit	312			
5.	**Rezultat net$_{„SM"}$**	**1.638**			
6	*Rezultat societăţi integrate*	*100*			
7	Rezultat întreprinderi asociate	-			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**1.538**			
9	***Rezultat aferent participaţiilor minoritare***	*40*			
10	***Rezultat grup***	***1.578***			
11	**TOTAL** (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd. 4 + rd.8)	**9.575**	4	**TOTAL**	**9.575**

Dacă numărul societăţilor reţinute în perimetrul de consolidare este mic, atunci întocmirea *tabloului contului de profit şi pierdere consolidat* conduce la obţinerea aceloraşi rezultate (tabelul 89).

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 89

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	6.200	1.500	7.700	-	7.700
Cheltuieli de exploatare	4.500	1.150	5.650	-	5.650
Rezultat din exploatare	**1.700**	**350**	**2.050**	-	**2.050**
Venituri financiare	1.750	50	1.800	-	1.800
Cheltuieli financiare	1.500	225	1.725	-	1.725
Rezultat financiar	**250**	**- 175**	**75**	-	**75**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**1.950**	**175**	**2.125**	-	**2.125**
- Pierdere	-	-	-	-	-
Venituri extraordinare	-	75	75	-	75
Cheltuieli extraordinare	-	350	350	-	350
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	-	-	-	-	-
- Pierdere	-	**275**	**275**	-	**275**
VENITURI TOTALE	**7.950**	**1.625**	**9.575**	-	**9.575**
CHELTUIELI TOTALE	**6.000**	**1.725**	**7.725**	-	**7.725**
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**1.950**	-	**1.950**	-	**1.850**
- Pierdere	-	**100**	**100**	-	-
IMPOZIT PE PROFIT	**312**	-	**312**	-	**312**
REZULTAT NET	**1.638**	**- 100**	**1.538**	- 1.638 - (-100)	-
Rezultat societăți integrate	-	*- 100*	*- 100*	-	*- 100*
Rezultat întreprinderi asociate	-	-	-	-	-
Rezultat ansamblu consolidat	**1.638**	**- 100**	**1.538**	-	**1.538**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	- 40	*- 40*
Rezultat grup	-	-	-	1.638 - 60	*1.578*

5.2. Metoda integrării proporționale

Această metodă este specifică societăților aflate sub control conjugat, fiind o formă particulară a integrării globale. Metoda analizată preia doar

Scanned with OKEN Scanner

cota-parte din patrimoniul societăților integrate proporțional, în raport cu fracțiunea de capital investit în aceste entități (PI), făcând abstracție de partea cuvenită celorlalți acționari.

În bilanțul consolidat valoarea titlurilor societăților dependente deținute de unitatea consolidantă este înlocuită, așadar, doar cu partea ce reprezintă procentajul de interes al acesteia în capitalurile proprii ale entităților consolidate. Contul de profit și pierdere consolidat va prelua, în mod asemănător, elementele de venituri și de cheltuieli ale societății-mamă și, proporțional, elementele de venituri și de cheltuieli ale unităților controlate în comun în conformitate, de asemenea, cu procentajul de interes deținut de întreprinderea dominantă.

În situația în care conturile anuale ale societăților ce urmează a fi consolidate sunt structurate de o asemenea manieră încât integrarea globală, și cu atât mai mult cea proporțională, nu este posibilă sau nu reflectă imaginea fidelă, aceste întreprinderi vor fi consolidate prin metoda punerii în echivalență.

5.2.1. Consolidarea prin metoda integrării proporționale

Această metodă constă în includerea în *bilanțul consolidat* al asociatului a părții care i se cuvine atât din activele entității pe care o controlează în comun, cât și din datoriile acesteia pentru care el este răspunzător. *Contul de profit și pierdere consolidat* al antreprenorului va cuprinde și partea sa din veniturile și cheltuielile societății controlate în comun. Acest cont va prelua, prin urmare, la elementele proprii de venituri și de cheltuieli, elementele similare ale unității consolidate, corespunzător procentajului de interes deținut de întreprinderea consolidantă în entitatea controlată.

Metoda integrării proporționale constă în parcurgerea următoarelor etape:

a) adunarea la situațiile financiare individuale ale societății-mamă a unei cote-părți din posturile bilanțului și din elementele contului de profit și pierdere ale entității controlate, după eventuale retratări, pentru a le armoniza cu principiile contabile ale grupului. Proporțional sunt adunate linie cu li-

Scanned with OKEN Scanner

nie posturile bilanțului și elementele contului de profit și pierdere ale societății consolidate la cele ale întreprinderii-mamă. Totodată, valoarea titlurilor deținute de societatea consolidantă în entitatea controlată este substituită, în bilanțul consolidat, cu cota-parte din capitalul propriu al acesteia care revine unității care consolidează, determinată în raport cu procentajul de interes al societății-mamă în entitatea supusă controlului conjugat;

b) eliminarea operațiunilor reciproce, a profiturilor interne, precum și a participațiilor între entitățile consolidate.

5.2.1.1. Întocmirea bilanțului consolidat

Aplicarea metodei integrării proporționale, spre deosebire de cea a integrării globale, nu presupune luarea în considerare a intereselor asociaților externi (adică a interesului minoritar) asupra capitalurilor proprii și a rezultatului societăților dominate. Acest lucru se datorează faptului că interesele minoritare corespund unor societăți care, împreună cu întreprinderea dominantă, partajează în mod colegial controlul și participă, la rândul lor, la întocmirea de situații financiare consolidate distincte.

În bilanțul consolidat posturile *„Rezultat aferent participațiilor minoritare"* și *„Participații minoritare"* vor avea, potrivit celor menționate, întotdeauna valoarea zero. Modalitatea de întocmire a bilanțului consolidat, indiferent de metoda de consolidare folosită, se poate realiza fie prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat*, fie cu ajutorul *jurnalului de consolidare*. Alegerea uneia dintre aceste variante depinde de numărul de societăți care formează grupul.

5.2.1.1.1. Tabloul bilanțului consolidat

În cazul în care numărul întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare este mic, întocmirea bilanțului consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat* datorită spațiului fizic redus pe care acesta îl oferă.

Pentru înțelegerea modalității de aplicare a metodei integrării proporționale prin folosirea tabloului de consolidare se consideră că societatea „SM"

Scanned with OKEN Scanner

controlează, în baza unui acord contractual, întreprinderea „A" împreună cu alte două societăți. Procentajul de control deținut de societatea-mamă în entitatea controlată coincide cu cel de interes și este de 30% (fig. 32).

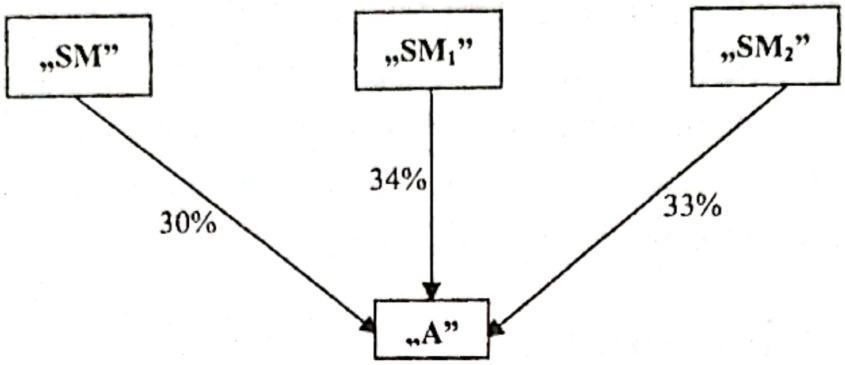


Fig. 32. Entitate controlată în comun

Din fig. 32 se observă că între „SM" și celelalte societăți care controlează unitatea „A" nu există nici o legătură financiară. Partea necontrolată de „SM" va reveni, prin urmare, entităților „SM$_1$" și „SM$_2$" care, la rândul lor, întocmesc situații financiare consolidate. Situația elementelor de active, de capitaluri proprii și de datorii ale celor două societăți („SM" și „A") se prezintă în tabelul 90.

TABELUL 90

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	8.000	5.000
2	Titluri la „A"	1.400	-
3	Stocuri	1.000	2.200
4	Creanțe	1.100	1.400
5	Trezorerie	2.500	1.800
6	Capital social	9.770	5.000
7	Rezerve	1.200	900
8	Rezultat	500	400
9	Amortizarea imobilizărilor	750	1.500
10	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	20	50
11	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	-	150

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
12	Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi	60	-
13	Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie	100	300
14	Datorii	1.600	2.100

Având în vedere datele din tabelul de mai sus, rezultă că bilanţurile simplificate ale societăţilor „SM” şi”A” sunt surprinse în tabelul 91.

TABELUL 91

BILANŢURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂŢILOR „SM” ŞI „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări (- amortizări - provizioane)	7.250	3.500
2	Titluri la „A”	1.400	-
3	Stocuri (- provizioane)	980	2.000
4	Creanţe (- provizioane)	1.040	1.400
5	Trezorerie (- provizioane)	2.400	1.500
6	**TOTAL ACTIVE**	**13.070**	**8.400**
7	Capital social	9.770	5.000
8	Rezerve	1.200	900
9	Rezultat	500	400
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**11.470**	**6.300**
11	Datorii	1.600	2.100
12	**TOTAL PASIVE**	**13.070**	**8.400**

Având în vedere procentajul de control deţinut de societatea-mamă (30%) şi admiţând că nu există motive pentru ca entitatea „A” să nu fie consolidată şi nici incompatibilităţi între conturile individuale ale societăţilor „SM” şi „A”, reiese că ultima societate face parte din perimetrul de consolidare. Deţinerea de către întreprinderea consolidantă, împreună cu alţi doi antreprenori, potrivit înţelegerii contractuale, a unui procentaj de control de 30% în societatea „A” asigură posibilitatea controlării în comun a acestei entităţi şi, în consecinţă, aplicarea *metodei integrării proporţionale* pentru unitatea „A”.

Scanned with OKEN Scanner

Odată stabilite aceste aspecte se poate trece la aplicarea primei etape a metodei, şi anume la agregarea proporţională (post cu post) a bilanţurilor celor două societăţi. Ţinând seama de datele din tabelul 91 şi de procentajul de interes deţinut de întreprinderea consolidantă (30%), elementele din bilanţul entităţii controlate sunt adunate proporţional, rând cu rând, la cele ale societăţii-mamă, rezultând astfel bilanţul agregat (tabelul 92).

TABELUL 92

BILANŢUL AGREGAT (CUMULAT) AL SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI 30% „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM + 30% A"
1	Imobilizări$_{„SM + 30\% A"}$	8.300
2	Titluri la „A"	1.400
3	Stocuri$_{„SM + 30\% A"}$	1.580
4	Creanţe$_{„SM + 30\% A"}$	1.460
5	Trezorerie$_{„SM + 30\% A"}$	2.850
6	**TOTAL ACTIVE**	**15.590**
7	Capital social$_{„SM + 30\% A"}$	11.270
8	Rezerve$_{„SM + 30\% A"}$	1.470
9	Rezultat$_{„SM + 30\% A"}$	620
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU$_{„SM + 30\% A"}$**	**13.360**
11	Datorii$_{„SM + 30\% A"}$	2.230
12	**TOTAL PASIVE**	**15.590**

Determinarea cotei-părţi din capitalul propriu şi din rezultatul întreprinderii controlate în comun care revine societăţii-mamă, în concordanţă cu procentajul de interes pe care aceasta îl are în entitatea supusă controlului conjugat, este surprinsă în tabelul 93.

TABELUL 93

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Explicaţii	Grup „SM" (30% „A")
Capital social$_{„A"}$	5.000 x 30% = 1.500
Rezerve$_{„A"}$	900 x 30% = 270
Capital propriu$_{„A"}$ *(fără rezultat)*	**1.770**
Titluri la „A" *(la valoarea de intrare)*	1.400
Diferenţe	**+ 370**
Rezultat$_{„A"}$	400 x 30% = **120**

Scanned with OKEN Scanner

Întocmirea bilanțului consolidat se realizează odată cu parcurgerea ultimei etape a acestei metode. Ea constă în eliminarea din bilanțul agregat a titlurilor deținute de societatea-mamă în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu și din rezultatul entității controlate care revine întreprinderii consolidante. Folosind datele din tabelele anterioare (92 și 93) și făcând eliminările specifice ultimei etape, rezultă că elementele de capital propriu din bilanțul consolidat au următoarele valori:

♦ capital social = 11.270.000.000 lei $_{„SM+30\%A"}$ − 1.500.000.000 lei $_{30\%\,„A"}$ = = 9.770.000.000 lei;

♦ rezerve = 1.200.000.000 lei $_{„SM"}$ + 370.000.000 lei $_{diferență}$ = 1.570.000.000 lei;

♦ *rezultat grup* = 500.000.000 lei $_{„SM"}$ + 120.000.000 lei $_{30\%\,„A"}$ = 620.000.000 lei.

Bilanțul consolidat al grupului „SMA", după parcurgerea ultimei etape a metodei integrării proporționale, se prezintă în tabelul 94.

TABELUL 94

BILANȚUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA" **- mil. lei -**

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA"
1	Imobilizări	8.300
2	Titluri la „A"	-
3	Titluri puse în echivalență[1]	-
4	Stocuri	1.580
5	Creanțe	1.460
6	Trezorerie	2.850
7	**TOTAL ACTIVE**	**14.190**
8	Capital social[2]	9.770
9	Rezerve[3]	1.570
10	*Rezultat grup*	*620*
11	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	-

[1]Acest post va avea valori diferite de zero doar în situația în care o entitate este consolidată prin *metoda punerii în echivalență.*

[2]Capitalul social în bilanțul consolidat rămâne, în toate cazurile, capitalul social al societății consolidante.

[3]Prin acest element se înțeleg rezervele societății dominante „SM" care se majorează sau se diminuează odată cu partajarea capitalului propriu (fără rezultat) al entității controlate în comun devenind, în urma procesului de consolidare, ***rezerva grupului „SMA"***.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Grup „SMA”
12	*Participaţii minoritare*	-
13	Datorii	2.230
14	**TOTAL PASIVE**	**14.190**

Sub rezerva că pentru un număr mic de societăţi se poate folosi *tabloul bilanţului consolidat* şi utilizând datele din tabelele 91-93, ilustrăm în continuare etapele care se au în vedere în aplicarea metodei integrării proporţionale (tabelul 95).

TABELUL 95

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat („SM+30% A”)	Eliminări	Bilanţ consolidat
Imobilizări	7.250	3.500	8.300	-	8.300
Titluri la „A”	1.400	-	1.400	- 1.400	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-
Stocuri	980	2.000	1.580	-	1.580
Creanţe	1.040	1.400	1.460	-	1.460
Trezorerie	2.400	1.500	2.850	-	2.850
TOTAL ACTIVE	**13.070**	**8.400**	**15.590**	**- 1.400**	**14.190**
Capital social	9.770	5.000	11.270	- 1.500	9.770
Rezerve	1.200	900	1.470	- 270 + 370	1.570
Rezultat	500	400	620	- 500 - 120	-
Datorii	1.600	2.100	2.230	-	2.230
Rezultat grup	-	-	-	+ 500 + 120	*620*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	-
Participaţii minoritare	-	-	-	-	-
TOTAL PASIVE	**13.070**	**8.400**	**15.590**	**- 1.400**	**14.190**

Dacă unitatea controlată în comun înregistrează o pierdere la finele exerciţiului, aceasta este preluată de societatea-mamă proporţional cu procentajul de interes pe care îl deţine în entitatea consolidată. Reliefarea acestui aspect are la bază datele prevăzute în tabelul 96.

TABELUL 96

BILANŢURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂŢILOR „SM” ŞI „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări (- amortizări - provizioane)	7.250	3.000

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
2	Titluri la „A”	1.400	-
3	Stocuri (- provizioane)	980	600
4	Creanţe (- provizioane)	1.040	400
5	Trezorerie (- provizioane)	2.400	1.200
6	**TOTAL ACTIVE**	**13.070**	**5.200**
7	Capital social	9.770	4.000
8	Rezerve	1.200	600
9	Rezultat	500	- 100
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**11.470**	**4.500**
11	Datorii	1.600	700
12	**TOTAL PASIVE**	**13.070**	**5.200**

Presupunând că interesul consolidantei în societatea controlată în comun „A” este tot de 30%, modul de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului acestei entităţi se prezintă în tabelul următor.

TABELUL 97

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A”

- mil. lei -

Explicaţii	Grup „SMA” (30% „A”)
Capital social$_{„A”}$	4.000 x 30% = 1.200
Rezerve$_{„A”}$	600 x 30% = 180
Capital propriu$_{„A”}$ *(fără rezultat)*	**1.380**
Titluri la „A” *(la valoarea de intrare)*	1.400
Diferenţe	**- 20**
Rezultat$_{„A”}$	- 100 x 30% = **- 30**

Folosind datele din tabelele 96 şi 97 şi urmând acelaşi raţionament cu cel din exemplul precedent, reiese că bilanţul consolidat întocmit de societatea-mamă „SM” poate fi redat prin intermediul tabelului 98.

TABELUL 98

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat („SM+30% A”)	Eliminări	Bilanţ consolidat
Imobilizări	7.250	3.000	8.150	-	8.150
Titluri la „A”	1.400	-	1.400	- 1.400	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţii	Bilanţ „SM"	Bilanţ „A"	Bilanţ agregat („SM+30% A")	Eliminări	Bilanţ consolidat
Stocuri	980	600	1.160	-	1.160
Creanţe	1.040	400	1.160	-	1.160
Trezorerie	2.400	1.200	2.760	-	2.760
TOTAL ACTIVE	**13.070**	**5.200**	**14.630**	**- 1.400**	**13.230**
Capital social	9.770	4.000	10.970	- 1.200	9.770
Rezerve	1.200	600	1.380	- 180 - 20	1.180
Rezultat	500	- 100	470	- 500 - (- 30)	-
Datorii	1.600	700	1.810	-	1.810
Rezultat grup	-	-	-	+ 500 - 30	*470*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	-
Participaţii minoritare	-	-	-	-	-
TOTAL PASIVE	**13.070**	**5.200**		**- 1.400**	**13.230**

5.2.1.1.2. Jurnalul de consolidare

Datorită spaţiului limitat pe care îl oferă tabloul bilanţului consolidat, acesta este util doar în cazul în care numărul societăţilor consolidate nu este mare. În situaţia în care organigrama grupului este complexă şi cuprinde un număr mare de întreprinderi, acesta nu mai este utilizat. Locul lui este luat de către *jurnalul de consolidare* care va surprinde, de asemenea, toate etapele care trebuie parcurse în aplicarea *metodei integrării proporţionale.*

Plecând de la datele din tabelul 91, prima etapă a metodei integrării proporţionale, care constă în agregarea posturilor bilanţurilor celor două entităţi corespunzător procentajului de interes deţinut de societatea-mamă în unitatea controlată în comun (30% „A"), este evidenţiată în felul următor[1]:

%	=	%	**15.590**	**15.590**
$Imobilizări_{„SM"}$		$Capital\ social_{„SM"}$	7.250	9.770
Titluri la „A"		Rezerve	1.400	1.200
$Stocuri_{„SM"}$		$Rezultat_{„SM"}$	980	500
$Creanţe_{„SM"}$		$Datorii_{„SM"}$	1.040	1.600
$Trezorerie_{„SM"}$		$Capital\ social_{30\%\ „A"}$	2.400	1.500
$Imobilizări_{30\%\ „A"}$		$Rezerve_{30\%\ „A"}$	1.050	270
$Stocuri_{30\%\ „A"}$		$Rezultat_{30\%\ „A"}$	600	120
$Creanţe_{30\%\ „A"}$		$Datorii_{30\%\ „A"}$	420	630
$Trezorerie_{30\%\ „A"}$			450	

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Cumulând elementele de activ care fac parte din aceeaşi categorie şi pe cele de datorii ale societăţilor „SM" şi „A", articolul precedent poate fi scris şi sub forma:

%	=	%	15.590	15.590
Imobilizări$_{„SM + A"}$		Capital social$_{„SM"}$	8.300	9.770
Titluri la „A"		Rezerve	1.400	1.200
Stocuri$_{„SM + 30\% A"}$		Rezultat$_{„SM"}$	1.580	500
Creanţe$_{„SM + 30\% A"}$		Capital social$_{30\% „A"}$	1.460	1.500
Trezorerie$_{„SM + 30\% A"}$		Rezerve$_{30\% „A"}$	2.850	270
		Rezultat$_{30\% „A"}$		120
		Datorii$_{„SM + 30\% A"}$		2.230

În urma întocmirii acestui articol contabil, situaţia elementelor de active, de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMA" este următoarea:

♦ pentru elementele de active:

D	Imobilizări	C
8.300		

D	Titluri la „A"	C
1.400		

D	Stocuri	C
1.580		

D	Creanţe	C
1.460		

D	Trezorerie	C
2.850		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii şi de datorii:

D	Capital social$_{„SM"}$	C
		9.770

D	Rezerve	C
		1.200

D	Rezultat$_{„SM"}$	C
		500

D	Capital social$_{30\% „A"}$	C
		1.500

D	Rezerve$_{30\% „A"}$	C
		270

D	Rezultat$_{30\% „A"}$	C
		120

D	Datorii$_{„SM+30\%A"}$	C
		2.230

Parcurgerea următoarei etape presupune eliminarea titlurilor deţinute de societatea-mamă în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu al întreprinderii consolidate care revine entităţii consolidante. Transferarea rezultatului societăţii-mamă la rezultatul grupului reprezintă, totodată, înregis-

Scanned with OKEN Scanner

trarea cu care se încheie ultima etapă a metodei integrării proporționale. Aceste aspecte sunt evidențiate astfel:

%	=	%	1.890	1.890
Capital social$_{30\%\ „A"}$		Titluri la „A"	1.500	1.400
Rezerve$_{30\%\ „A"}$		Rezerve	270	370
Rezultat$_{30\%\ „A"}$		Rezultat grup	120	120
Rezultat$_{„SM"}$	=	Rezultat grup	500	500

Se observă din cele prezentate că au fost eliminate atât capitalul social, rezervele şi rezultatul entității controlate în comun „A" [care revin, conform procentajului de interes (30%), întreprinderii consolidante „SM"], cât şi titlurile deținute la aceasta de societatea dominantă, apărând şi elemente specifice consolidării *(rezerve* şi *rezultat grup)*. Situația elementelor afectate de întocmirea ultimelor articole contabile este următoarea:

D	Capital social$_{30\%\ „A"}$	C
1.500		1.500

D	Rezerve$_{30\%\ „A"}$	C
270		270

D	Rezultat$_{30\%\ „A"}$	C
120		120

D	Titluri la „A"	C
1.400		1.400

D	Rezerve	C
		1.200
		370

D	Rezultat$_{„SM"}$	C
500		500

D	Rezultat grup	C
		120
		500

Dacă se au în vedere toate înregistrările contabile efectuate, reiese că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 14.190.000.000 lei, au următoarea componență:

D	Imobilizări	C
8.300		
	Sf_d	8.300

D	Stocuri	C
1.580		
	Sf_d	1.580

D	Creanțe	C
1.460		
	Sf_d	1.460

D	Trezorerie	C
2.850		
	Sf_d	2.850

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 14.190.000.000

Scanned with OKEN Scanner

lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„SM"	C
		9.770
Sf_c	9.770	

D	Rezerve	C
		1.200
		370
Sf_c	1.570	

D	Rezultat grup	C
		120
		500
Sf_c	620	

D	Datorii	C
		2.230
Sf_c	2.230	

Din situația analizată rezultă că entitatea controlată în comun a realizat profit la finele exercițiului financiar. Să analizăm şi modul de evidențiere în jurnalul de consolidare a cazului în care societatea dominată înregistrează pierderi la sfârşitul exercițiului financiar. Consolidarea întreprinderii „A" prin metoda integrării proporționale are la bază datele din tabelele 96 şi 97. Operațiunile care se contabilizează, precum şi elementele patrimoniale afectate, redate cu ajutorul Cărții-mari, sunt următoarele[1]:

a) cumularea proporțională a posturilor bilanțiere ale unității controlate cu cele ale societății-mamă:

%	=	%	14.630	14.360
Imobilizări„SM + A"		Capital social„SM"	8.150	9.770
Titluri la „A"		Rezerve	1.400	1.200
Stocuri„SM + 30% A"		Rezultat„SM"	1.160	500
Creanțe„SM + 30% A"		Capital social30% „A"	1.160	1.200
Trezorerie„SM + 30% A"		Rezerve30% „A"	2.760	180
		Rezultat30% „A"		30
		Datorii„SM + 30% A"		1.810

D	Imobilizări	C
8.150		

D	Titluri la „A"	C
1.400		

D	Stocuri	C
1.160		

D	Creanțe	C
1.160		

D	Trezorerie	C
2.760		

D	Capital social„SM"	C
		9.770

D	Rezerve	C
		1.200

D	Rezultat„SM"	C
		500

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Capital social$_{30\%\ „A"}$	C
		1.200

D	Rezerve$_{30\%\ „A"}$	C
		180

D	Rezultat$_{30\%\ „A"}$	C
		30

D	Datorii$_{„SM+30\%A"}$	C
		1.810

b) eliminarea titlurilor deţinute de întreprinderea consolidantă la entitatea „A" în corespondenţă cu cota-parte care îi revine din capitalul propriu al acesteia, precum şi transferarea rezultatului societăţii-mamă la rezultatul grupului:

%	=	%	1.350	1.350
Capital social$_{30\%\ „A"}$		Titluri la „A"	1.200	1.400
Rezerve$_{30\%\ „A"}$		Rezerve	180	20
Rezultat$_{30\%\ „A"}$		Rezultat grup	30	30
Rezultat$_{„SM"}$	=	Rezultat grup	500	500

D	Capital social$_{30\%\ „A"}$	C
1.200		1.200

D	Rezerve$_{30\%\ „A"}$	C
180		180

D	Rezultat$_{30\%\ „A"}$	C
30		30

D	Titluri la „A"	C
1.400		1.400

D	Rezerve	C
		1.200
		20

D	Rezultat$_{„SM"}$	C
500		500

D	Rezultat grup	C
		30
		500

După întocmirea articolelor contabile menţionate la lit. a) - b) se constată că:

♦ activele sunt în valoare totală de 13.230.000.000 lei şi au următoarea componenţă:

D	Imobilizări	C
8.150		
	Sf$_d$	8.150

D	Stocuri	C
1.160		
	Sf$_d$	1.160

D	Creanţe	C
1.160		
	Sf$_d$	1.160

D	Trezorerie	C
2.760		
	Sf$_d$	2.760

♦ elementele de capital propriu şi de datorii sunt de asemenea în sumă

Scanned with OKEN Scanner

de 13.230.000.000 lei şi se prezintă astfel:

D	Capital social „SM"	C
		9.770
Sf_c	9.770	

D	Rezerve	C
		1.200
		20
Sf_c	1.180	

D	Rezultat grup	C
		30
		500
Sf_c	470	

D	Datorii	C
		1.810
Sf_c	1.810	

5.2.1.2. Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat

Ca şi în situaţia întocmirii bilanţului consolidat, operaţiunea de consolidare a contului de rezultate prin *metoda integrării proporţionale* presupune parcurgerea mai multor etape. În prima etapă are loc cumularea proporţională a elementelor conturilor individuale de rezultate ale întreprinderilor consolidate cu cele ale societăţii-mamă, obţinându-se *contul de rezultate al societăţilor integrate*. În cadrul acestuia sunt reflectate rezultatele obţinute de către toate unităţile cuprinse în perimetrul de consolidare care sunt controlate de către societatea-mamă exclusiv sau în comun cu alte întreprinderi.

Nu numai atât. În cazul consolidării unei societăţi prin metoda integrării proporţionale, *participaţiile minoritare* care vizează contul de profit şi pierdere consolidat vor avea întotdeauna valoarea zero, întrucât ele nu există. Aceste „interese minoritare" sunt reprezentate de către ceilalţi antreprenori care controlează în comun o unitate şi care întocmesc, eventual, propriile situaţii financiare consolidate.

O mai bună înţelegere a modalităţii de întocmire a contului de profit şi pierdere consolidat, în situaţia în care societăţile dependente sunt consolidate prin metoda integrării proporţionale, are la bază contul de profit şi pierdere a entităţilor „SM" (tabelul 99) şi „A" (tabelul 100). Dintre unităţile menţionate, prima este întreprindere consolidantă.

TABELUL 99

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂŢII CONSOLIDANTE „SM"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	2.500	1	Venituri din exploatare	3.400

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
2	Cheltuieli financiare	1.000	2	Venituri financiare	1.250
3	Cheltuieli extraordinare	300	3	Venituri extraordinare	100
4	Impozit pe profit	152			
5	Rezultat net	798			
6	**TOTAL**	**4.750**	4	**TOTAL**	**4.750**

TABELUL 100

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	1.400	1	Venituri din exploatare	1.900
2	Cheltuieli financiare	400	2	Venituri financiare	200
3	Cheltuieli extraordinare	-	3	Venituri extraordinare	-
4	Impozit pe profit	48			
5	Rezultat net	252			
6	**TOTAL**	**2.100**	4	**TOTAL**	**2.100**

Considerăm că societatea-mamă „SM" controlează în comun, cu alți doi asociați, entitatea „A", iar procentajul de control și cel de interes ale primei întreprinderi în cea de-a doua coincid (**PC = PI = 35%**). Presupunem, de asemenea, că între cele două unități nu există operațiuni reciproce care să necesite eliminarea efectelor acestora din conturile lor individuale de rezultate.

Din cele menționate reiese că întreprinderea-mamă exercită asupra celei de-a doua societăți un control conjugat. Aceasta din urmă va fi consolidată, în consecință, prin metoda integrării proporționale. Întocmirea contului de profit și pierdere consolidat constă, prin urmare, în agregarea proporțională, corespunzător procentajului de interes deținut de societatea-mamă (35%), a elementelor contului de rezultate ale entității controlate cu cele ale contului de profit și pierdere al unității „SM". Aspectele menționate sunt surprinse cu ajutorul tabelului 101.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 101

CONTUL DE REZULTATE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI 35% „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	2.990	1	Venituri din exploatare	4.065
2	Cheltuieli financiare	1.140	2	Venituri financiare	1.320
3	Cheltuieli extraordinare	300	3	Venituri extraordinare	100
4	Impozit pe profit	168,8			
5	Rezultat net	886,2			
6	**TOTAL**	**5.485**	4	**TOTAL**	**5.485**

Integrarea proporțională nu implică punerea în evidență a participațiilor minoritare în capitalul sau în rezultatele societății dominate. Luând în considerare și datele din tabelul 101, situația contului de rezultate consolidat al grupului „SMA" se prezintă în tabelul 102.

TABELUL 102

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	2.990	1	Venituri din exploatare	4.065
2	Cheltuieli financiare	1.140	2	Venituri financiare	1.320
3	Cheltuieli extraordinare	300	3	Venituri extraordinare	100
4	Impozit pe profit	168,8			
5	**Rezultat net$_{„SM"}$**	798			
6	*Rezultat societăți integrate*	*88,2*[1]			
7	Rezultat întreprinderi asociate	-			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**886,2**			
9	***Rezultat aferent participațiilor minoritare***	-			
10	***Rezultat grup***	***886,2***			
11	**TOTAL** (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd. 4 + rd.8)	**5.485**	4	**TOTAL**	**5.485**

[1] 252.000.000 lei $_{„A"}$ x 35% = ***88.200.000 lei.***

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere datele din exemplul analizat şi presupunând că numărul societăţilor cuprinse în consolidare este suficient de mic, redăm în tabelul 103 *tabloului contului de rezultate consolidat* întocmit prin metoda integrării proporţionale.

TABELUL 103

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat („SM+35% A")	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	3.400	1.900	4.065	-	4.065
Cheltuieli de exploatare	2.500	1.400	2.990	-	2.990
Rezultat din exploatare	**900**	**500**	**1.075**	-	**1.075**
Venituri financiare	1.250	200	1.320	-	1.320
Cheltuieli financiare	1.000	400	1.140	-	1.140
Rezultat financiar	**250**	**- 200**	**180**	-	**180**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**1.150**	**300**	**1.255**	-	**1.255**
- Pierdere	-	-	-	-	-
Venituri extraordinare	100	-	100	-	100
Cheltuieli extraordinare	300	-	300	-	300
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	-	-	-	-	-
- Pierdere	**200**	-	**200**	-	**200**
VENITURI TOTALE	**4.750**	**2.100**	**5.485**	-	**5.485**
CHELTUIELI TOTALE	**3.800**	**1.800**	**4.430**	-	**4.430**
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**950**	**300**	**1.055**	-	**1.055**
- Pierdere	-	-	-	-	-
IMPOZIT PE PROFIT	**152**	**48**	**168,8**	-	**168,8**
REZULTAT NET	**798**	**252**	**886,2**	- 798 - 88,2	-
Rezultat societăţi integrate	-	*88,2*	*88,2*	-	*88,2*
Rezultat întreprinderi asociate	-	-	-	-	-
Rezultat ansamblu consolidat	**798**	**88,2**	**886,2**	-	**886,2**
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	-
Rezultat grup	-	-	-	798 + 88,2	*886,2*

Scanned with OKEN Scanner

Analizăm, în continuare, situația în care o întreprindere controlată în comun, în proporție de 25%, înregistrează o pierdere la sfârșitul exercițiului financiar. Admitem, în acest sens, situația simplificată a conturilor individuale de profit și pierdere a societăților „SM" (tabelul 104) și „A" (tabelul 105). Dintre unitățile menționate, prima este entitate consolidantă.

TABELUL 104

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	2.500	1	Venituri din exploatare	3.400
2	Cheltuieli financiare	1.000	2	Venituri financiare	1.250
3	Cheltuieli extraordinare	300	3	Venituri extraordinare	100
4	Impozit pe profit	152			
5	Rezultat net	798			
6	**TOTAL**	**4.750**	4	**TOTAL**	**4.750**

TABELUL 105

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	1.400	1	Venituri din exploatare	1.500
2	Cheltuieli financiare	400	2	Venituri financiare	250
3	Cheltuieli extraordinare	-	3	Venituri extraordinare	-
4	Impozit pe profit				
5	Rezultat net	- 50			
6	**TOTAL**	**1.750**	4	**TOTAL**	**1.750**

În conformitate cu datele cuprinse în tabelele 104 și 105, întocmirea contului de profit și pierdere consolidat constă în agregarea proporțională, corespunzător procentajului de interes deținut de societatea-mamă (25%), a elementelor contului de rezultate al entității controlate cu cele ale contului de profit și pierdere al unității „SM". Acest aspect rezultă din tabelul 106.

TABELUL 106

CONTUL DE REZULTATE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI 25% „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	2.850	1	Venituri din exploatare	3.775

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
2	Cheltuieli financiare	1.100	2	Venituri financiare	1.312,5
3	Cheltuieli extraordinare	300	3	Venituri extraordinare	100
4	Impozit pe profit	152			
5	Rezultat net	785,5[1]			
6	**TOTAL**	**5.187,5**	4	**TOTAL**	**5.187,5**

Luând în considerare datele din tabelul 106 şi având în vedere că integrarea proporţională nu implică punerea în evidenţă a participaţiilor minoritare în capitalul sau în rezultatele societăţii dominate, reiese că situaţia contului de rezultate consolidat al grupului „SMA" este cea din tabelul 107.

TABELUL 107

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	2.850	1	Venituri din exploatare	3.775
2	Cheltuieli financiare	1.100	2	Venituri financiare	1.312,5
3	Cheltuieli extraordinare	300	3	Venituri extraordinare	100
4	Impozit pe profit	152			
5	**Rezultat net „SM"**	**798**			
6	***Rezultat societăţi integrate***	*12,5*			
7	Rezultat întreprinderi asociate	-			
8	**Rezultat ansamblu consolidat (rd.5 + rd.6 + rd.7)**	**785,5**			
9	***Rezultat aferent participaţiilor minoritare***	-			
10	***Rezultat grup***	*785,5*			
	TOTAL (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd. 4 + rd.8)	5.187,5	4	TOTAL	5187,5

Datele din tabelele 104 şi 105 stau la baza întocmirii *tabloului contului de rezultate consolidat* prin metoda integrării proporţionale. Acesta este redat în tabelul următor.

[1] 798.000.000 lei „SM" + (- 50.000.000 lei „A" x 25%) = 785.500.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 108

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat („SM+25% A")	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	3.400	1.500	3.775	-	3.775
Cheltuieli de exploatare	2.500	1.400	2.850	-	2.850
Rezultat din exploatare	**900**	**100**	**925**	-	**925**
Venituri financiare	1.250	250	1.312,5	-	1.312,5
Cheltuieli financiare	1.000	400	1.100	-	1.100
Rezultat financiar	**250**	**- 150**	**212,5**	-	**212,5**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	1.150	-	1.150	-	1.150
- Pierdere	-	50	12,5	-	12,5
Venituri extraordinare	100	-	100	-	100
Cheltuieli extraordinare	300	-	300	-	300
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	-	-	-	-	-
- Pierdere	200	-	200	-	200
VENITURI TOTALE	4.750	1.750	5.187,5	-	5.187,5
CHELTUIELI TOTALE	3.800	1.800	4.250	-	4.250
REZULTAT BRUT:					
- Profit	950	-	950	-	937,5
- Pierdere	-	50	12,5	-	-
IMPOZIT PE PROFIT	152	-	152	-	152
REZULTAT NET	798	- 50	785,5	- 798 - (-12,5)	-
Rezultat societăți integrate	-	*- 12,5*	*- 12,5*	-	*- 12,5*
Rezultat întreprinderi asociate	-	-	-	-	-
Rezultat ansamblu consolidat	**798**	**- 12,5**	**785,5**	-	**785,5**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	-	-
Rezultat grup	-	-	-	*+ 798 - 12,5*	*785,5*

5.3. Metoda punerii în echivalență

Această metodă se aplică acelor întreprinderi asupra cărora societatea consolidantă exercită o influență semnificativă. Deși în unele țări punerea

Scanned with OKEN Scanner

în echivalenţă reprezintă o metodă de consolidare, în numeroase ţări anglo-saxone aceasta este doar o simplă metodă de evaluare a titlurilor deţinute de societatea consolidantă la alte entităţi, conform căreia participaţiile sunt estimate la valoarea lor reală.

5.3.1. Aspecte generale

Aşa cum prevede IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate", cele mai recente situaţii financiare disponibile ale întreprinderii asociate sunt folosite de investitor în aplicarea metodei punerii în echivalenţă. Acestea se întocmesc, de obicei, pentru aceeaşi dată ca şi situaţiile financiare ale investitorului.

Când datele de raportare ale acestuia şi cele ale întreprinderii asociate sunt diferite, entitatea asociată întocmeşte situaţii financiare pentru aceeaşi dată cu cea a situaţiilor financiare ale investitorului. Dacă acest lucru nu este posibil, atunci se pot folosi situaţii financiare întocmite pentru o dată de raportare diferită, cu condiţia ca lungimea perioadelor de raportare şi orice altă diferenţă între datele de raportare să fie consecvente de la o perioadă la alta.

În cazul în care datele de raportare sunt diferite, evenimentele semnificative sau tranzacţiile care au loc între investitor şi întreprinderea asociată între data situaţiilor financiare ale acesteia şi data situaţiilor financiare ale investitorului vor suferi ajustările necesare. Dacă o entitate asociată foloseşte alte politici contabile decât cele reţinute de investitor pentru tranzacţii şi evenimente asemănătoare, situaţiile financiare întocmite de societatea asociată vor suferi, de asemenea, ajustări atunci când acestea sunt utilizate de către investitor în aplicarea metodei punerii în echivalenţă.

Mai mult decât atât. Dacă există un indiciu conform căruia o investiţie într-o întreprindere asociată se poate deprecia, atunci se va determina valoarea de utilizare a acesteia. În acest sens, întreprinderea estimează[1]:

a) partea sa din valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri estimate de

[1]. *. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 694.

Scanned with OKEN Scanner

numerar, ce se aşteaptă a fi generate de către societatea în care s-a investit, ca întreg, incluzând şi fluxurile de numerar rezultate din activităţile societăţii în care s-a investit şi din încasările ultimei cedări a investiţiei; sau

b) valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri estimate de numerar, ce se aşteaptă a apărea din dividendele de primit în urma investiţiei şi în urma ultimei cedări a acesteia.

Potrivit IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate", valoarea recuperabilă a unei investiţii într-o întreprindere asociată este stabilită pentru fiecare întreprindere asociată în parte, cu excepţia cazului în care o astfel de întreprindere nu generează intrări de numerar din utilizarea continuă, intrări ce sunt în mare măsură independente de acelea generate de alte active ale întreprinderii raportoare.

În situaţia în care întreprinderea asociată are acţiuni cumulative preferenţiale emise, deţinute de alte persoane, investitorul calculează partea lui de profit sau pierdere, după deducerea dividendelor preferenţiale, indiferent dacă acestea au fost sau nu declarate.

Operaţiile reciproce ale căror efecte se răsfrâng asupra capitalurilor şi rezultatelor sunt eliminate, deşi textele reglementare ale unor ţări prevăd că înregistrările care vizează astfel de operaţii nu sunt efectuate (eliminate) decât dacă acestea prezintă o influenţă semnificativă.

Pe baza metodei punerii în echivalenţă, investiţia este înregistrată iniţial la cost şi această valoare contabilă este majorată sau redusă după data achiziţiei, pentru a recunoaşte partea investitorului din profiturile sau pierderile întreprinderii în care a investit. Repartizările din profit primite de la întreprinderea în care a investit reduc valoarea contabilă a investiţiei. Ajustările valorii contabile pot fi, de asemenea, necesare în cazul modificărilor ponderii participaţiei investitorului în întreprinderea în care acesta a investit, modificări ce decurg din schimbările capitalurilor proprii ale întreprinderii în care s-a investit, care nu au fost incluse în contul de profit şi pierdere. Astfel de schimbări le includ pe acelea care rezultă din reevaluarea imobilizărilor corporale şi a investiţiilor financiare, din diferenţele de curs valutar şi

Scanned with OKEN Scanner

din ajustarea diferențelor ce decurg din combinările de întreprinderi[1].

5.3.2. Consolidarea prin metoda punerii în echivalență

În cazul în care întreprinderea asociată nu utilizează aceleaşi metode ca entitatea care deține participația, pentru aplicarea acestei metode este necesar să se ajusteze mai întâi conturile primei societăți. Datorită faptului că acționarul minoritar nu este în măsură, de cele mai multe ori, să obțină informațiile necesare, asemenea retratări sunt uneori greu sau chiar imposibil de realizat. Acest aspect trebuie menționat în notele explicative.

Spre deosebire de consolidarea prin metoda integrării globale sau prin metoda integrării proporționale, conturile întreprinderii asociate nu sunt cumulate (total sau proporțional) cu cele ale societății care deține participația. Punerea în echivalență poate fi utilizată, aşadar, şi pentru întocmirea situațiilor financiare separate.

Metoda punerii în echivalență constă în substituirea în bilanțul societății-mamă a *costului de achiziție al titlurilor* deținute de aceasta la o altă entitate cu *valoarea lor reală*, ținând cont de procentajul de interes. În vederea asigurării echilibrului bilanțier, diferența care se obține din compararea cele două valori se reflectă la posturile de rezerve şi rezultat consolidat.

În ceea ce priveşte *contul de profit şi pierdere consolidat*, acesta preia doar elementele de venituri şi de cheltuieli ale întreprinderii consolidante. Cota-parte din rezultatul societăților puse în echivalență este evidențiată distinct într-un rând al contului de profit şi pierdere consolidat.

5.3.2.1. Întocmirea bilanțului consolidat

Întrucât metoda punerii în echivalență reprezintă mai degrabă o reevaluare a titlurilor deținute de societatea-mamă la alte entități decât o metodă de consolidare în sine, postul *„Titluri la ..."*, care înregistrează costul de achiziție al titlurilor, va avea în bilanțul consolidat valoarea zero. În locul lui va apărea un post specific numit *„Titluri puse în echivalență"* ce va prelua

[1]. Standardele Internaționale de Contabilitate, IAS 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 689.

Scanned with OKEN Scanner

valoarea reală a acestor imobilizări financiare.

Punerea în echivalenţă nu presupune, totodată, luarea în considerare a intereselor asociaţilor externi asupra capitalului propriu şi a rezultatului societăţilor dominate. Conform celor prezentate, posturile *„Rezultat aferent participaţiilor minoritare"* şi *„Participaţii minoritare"* vor avea întotdeauna valoarea zero în bilanţul consolidat.

Întocmirea acestui bilanţ se poate realiza fie prin intermediul *tabloului bilanţului consolidat*, fie cu ajutorul *jurnalului de consolidare*. Alegerea uneia sau a alteia dintre variante depinde de numărul de societăţi care formează ansamblul consolidat.

5.3.2.1.1. Tabloul bilanţului consolidat

Când numărul întreprinderilor reţinute în perimetrul de consolidare este mic, întocmirea bilanţului consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanţului consolidat*.

Aplicarea metodei punerii în echivalenţă prin folosirea tabloului de consolidare se explică cu ajutorul următorului exemplu: societatea-mamă „SM" posedă 25% din drepturile de vot ale întreprinderii „A", iar procentajul de control pe care îl are prima entitate în cea de-a doua coincide cu cel de interes. Situaţia elementelor patrimoniale ale celor două societăţi este redată în tabelul următor.

TABELUL 109

ELEMENTELELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	10.000	4.300
2	Titluri la „A"	1.000	-
3	Stocuri	2.000	2.040
4	Creanţe	1.800	1.000
5	Trezorerie	4.000	2.500
6	Capital social	11.000	4.000
7	Rezerve	2.000	600
8	Rezultat	1.000	500
9	Amortizarea imobilizărilor	3.000	1.300

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
10	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	-	40
11	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	800	-
12	Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi	-	100
13	Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie	-	1.000
14	Datorii	1.000	2.300

Având în vedere datele din tabelul 109, rezultă că bilanţurile simplificate ale societăţilor „SM” şi „A” arată ca în tabelul 110.

TABELUL 110

BILANŢURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂŢILOR „SM” ŞI „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări (- amortizări - provizioane)	7.000	3.000
2	Titluri la „A”	1.000	-
3	Stocuri (- provizioane)	1.200	2.000
4	Creanţe (- provizioane)	1.800	900
5	Trezorerie (- provizioane)	4.000	1.500
6	**TOTAL ACTIVE**	**15.000**	**7.400**
7	Capital social	11.000	4.000
8	Rezerve	2.000	600
9	Rezultat	1.000	500
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**14.000**	**5.100**
11	Datorii	1.000	2.300
12	**TOTAL PASIVE**	**15.000**	**7.400**

Ţinând seama că procentajul de control deţinut de societatea-mamă în „A” este de 25% şi considerând că nu există motive pentru ca aceasta („A”) să nu fie consolidată, reiese că ultima societate face parte din perimetrul de consolidare. Deoarece întreprinderea consolidantă deţine 25% din drepturile de vot ale societăţii „A”, rezultă că asupra ei se exercită o influenţă semnificativă şi, în consecinţă, unitatea „A” este consolidată prin aplicarea *metodei*

Scanned with OKEN Scanner

punerii în echivalență.

După clarificarea acestor aspecte se determină valoarea reală a participațiilor entității consolidante având în vedere interesul acesteia în capitalul propriu al entității „A". Substituirea costului de achiziție al titlurilor cu valoarea lor actualizată (reală) și evidențierea diferenței constatate între acestea la posturile de rezerve și rezultat consolidat încheie parcurgerea acestei metode. Cu ajutorul tabelului 111 se determină valoarea reală a titlurilor deținute de societatea-mamă „SM" la unitatea „A".

TABELUL 111

REEVALUAREA TITLURILOR DEȚINUTE DE SOCIETATEA „SM" LA ENTITATEA „A"

- mil. lei -

Elemente	Sume
1. Cota-parte a societății „SM" în:	
• capitalul social al întreprinderii „A";	4.000 x 25% = 1.000
• rezervele societății „A";	600 x 25% = 150
• rezultatul entității „A".	500 x 25% = 125
2. Valoarea reevaluată a titlurilor	**1.275**
3. Costul de achiziție al titlurilor	1.000
4. Diferențe (rd.2 - rd.3)	**+ 275**
5. Distribuirea diferenței favorabile:	
• la postul *„Rezerve"*;	*150*
• la postul *„Rezultat consolidat"*.	*125*

Potrivit celor menționate cu privire la metoda punerii în echivalență și folosind datele din tabelul 111 rezultă bilanțului consolidat al grupului „SMA" (tabelul 112).

TABELUL 112

BILANȚUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA"
1	Imobilizări	7.000
2	Titluri la „A"	-
3	Titluri puse în echivalență	1.275
4	Stocuri	1.200
5	Creanțe	1.800
6	Trezorerie	4.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**15.275**

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicaţii	Grup „SMA”
8	Capital social[1]	11.000
9	Rezerve[2]	2.150
10	*Rezultat grup*	*1.125*
11	*Rezultat aferent participaţiilor minoritare*	-
12	*Participaţii minoritare*	-
13	Datorii	1.000
14	**TOTAL PASIVE**	**15.275**

Sub rezerva faptului că *tabloul bilanţului consolidat* se poate folosi pentru un număr mic de societăţi şi utilizând datele din tabelele anterioare (110 şi 111), etapele parcurse în aplicarea metodei punerii în echivalenţă sunt redate prin intermediul tabelului următor.

TABELUL 113

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM”	Bilanţ „A”	Bilanţ agregat[3]	Eliminări	Bilanţ consolidat
Imobilizări	7.000	3.000	7.000	-	7.000
Titluri la „A”	1.000	-	1.000	- 1.000	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	+ 1.275	1.275
Stocuri	1.200	2.000	1.200	-	1.200
Creanţe	1.800	900	1.800	-	1.800
Trezorerie	4.000	1.500	4.000	-	4.000
TOTAL ACTIVE	**15.000**	**7.400**	**15.000**	**+ 275**	**15.275**
Capital social	11.000	4.000	11.000	-	11.000
Rezerve	2.000	600	2.000	+ 150	2.150
Rezultat	1.000	500	1.000	- 1.000	-
Datorii	1.000	2.300	1.000	-	1.000
Rezultat grup	-	-	-	+ 1.000 + 125	*1.125*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	-
Participaţii minoritare	-	-	-	-	-
TOTAL PASIVE	**15.000**	**7.400**	**15.000**	**+ 275**	**15.275**

[1]Capitalul social în bilanţul consolidat rămâne, în toate cazurile, capitalul social al societăţii consolidante.

[2]Prin acest element se înţeleg rezervele societăţii dominante „SM” care se majorează sau se diminuează odată cu partajarea capitalului propriu al entităţii asupra căreia se manifestă o influenţă semnificativă devenind, în urma procesului de consolidare, ***rezerva grupului „SMA”***.

[3]Bilanţul agregat nu presupune cumularea globală sau proporţională a posturilor celor două societăţi, ci doar o transcriere a posturilor entităţii consolidante.

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care unitatea aflată sub influență semnificativă înregistrează o pierdere la finele exercițiului financiar, aceasta este preluată de societatea-mamă consolidantă proporțional cu procentajul de interes pe care îl deține în entitatea consolidată, putând duce la diminuarea valorii titlurilor puse în echivalență chiar sub costul de achiziție al acțiunilor. Reliefarea acestui aspect are la bază datele cuprinse în tabelul 114.

TABELUL 114

BILANȚURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări (- amortizări - provizioane)	7.000	2.600
2	Titluri la „A"	800	-
3	Stocuri (- provizioane)	1.200	1.800
4	Creanțe (- provizioane)	1.800	900
5	Trezorerie (- provizioane)	4.200	1.300
6	**TOTAL ACTIVE**	**15.000**	**6.600**
7	Capital social	11.000	4.000
8	Rezerve	2.000	600
9	Rezultat	1.000	- 700
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**14.000**	**4.300**
11	Datorii	1.000	2.700
12	**TOTAL PASIVE**	**15.000**	**6.600**

Presupunem, de asemenea, că societatea-mamă deține în unitatea „A" un procentaj de interes de 20%. Potrivit acestuia, determinarea valorii reale (reevaluate) a titlurilor deținute de entitatea consolidantă în întreprinderea „A" se prezintă cu ajutorul tabelului 115.

TABELUL 115

REEVALUAREA TITLURILOR DEȚINUTE DE SOCIETATEA „SM" LA ENTITATEA „A"

- mil. lei -

Elemente	Sume
1. Cota-parte a societății „SM" în:	
• capitalul social al întreprinderii „A";	4.000 x 20% = 800
• rezervele societății „A";	600 x 20% = 120
• rezultatul entității „A".	– 700 x 20% = – 140
2. Valoarea reevaluată a titlurilor	**+ 780**

Scanned with OKEN Scanner

Elemente	Sume
3. Costul de achiziţie al titlurilor	800
4. Diferenţe (rd.2 - rd.3)	**– 20**
5. Distribuirea diferenţei nefavorabile: • la postul *„Rezerve"*; • la postul *„Rezultat consolidat"*.	 *120* *– 140*

Luând în considerare datele din tabelele 114 şi 115, bilanţul consolidat al grupului „SMA" este redat în tabelul 116.

TABELUL 116

BILANŢUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA" - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Grup „SMA"
1	Imobilizări	7.000
2	Titluri la „A"	-
3	Titluri puse în echivalenţă	780
4	Stocuri	1.200
5	Creanţe	1.800
6	Trezorerie	4.200
7	**TOTAL ACTIVE**	**14.980**
8	Capital social	11.000
9	Rezerve	2.120
10	*Rezultat grup*	*860*
11	*Rezultat aferent participaţiilor minoritare*	-
12	*Participaţii minoritare*	-
13	Datorii	1.000
14	**TOTAL PASIVE**	**14.980**

Etapele parcurse în aplicarea metodei punerii în echivalenţă pot fi surprinse, în cazul unui număr mic de societăţi, şi cu ajutorul *tabloului bilanţului consolidat*. Acest aspect rezultă din tabelul 117.

TABELUL 117

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA" - mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM"	Bilanţ „A"	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Imobilizări	7.000	2.600	7.000	-	7.000
Titluri la „A"	800	-	800	- 800	-

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţii	Bilanţ „SM"	Bilanţ „A"	Bilanţ agregat	Eliminări	Bilanţ consolidat
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	+ 780	780
Stocuri	1.200	1.800	1.200	-	1.200
Creanţe	1.800	900	1.800	-	1.800
Trezorerie	4.200	1.300	4.200	-	4.200
TOTAL ACTIVE	**15.000**	**6.600**	**15.000**	**- 20**	**14.980**
Capital social	11.000	4.000	11.000	-	11.000
Rezerve	2.000	600	2.000	+ 120	2.120
Rezultat	1.000	- 700	1.000	- 1.000	-
Datorii	1.000	2.700	1.000	-	1.000
Rezultat grup	-	-	-	+ 1.000 - 140	*860*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	-
Participaţii minoritare	-	-	-	-	-
TOTAL PASIVE	**15.000**	**6.600**	**15.000**	**- 20**	**14.980**

5.3.2.1.2. Jurnalul de consolidare

În situaţia folosirii *metodei punerii în echivalenţă*, jurnalul de consolidare surprinde doar substituirea titlurilor înregistrate la cost de achiziţie cu valoarea lor reevaluată. Diferenţa astfel rezultată afectează în mod corespunzător rezervele şi rezultatul consolidat.

Utilizând datele din tabelul 110, rezultă că reliefarea metodei punerii în echivalenţă cu ajutorul jurnalului de consolidare se prezintă astfel[1]:

%	=	%	15.000	15.000
Imobilizări$_{„SM"}$		Capital social$_{„SM"}$	7.000	11.000
Titluri la „A"		Rezerve	1.000	2.000
Stocuri$_{„SM"}$		Rezultat$_{„SM"}$	1.200	1.000
Creanţe$_{„SM"}$		Datorii$_{„SM"}$	1.800	1.000
Trezorerie$_{„SM"}$			4.000	

În urma întocmirii acestui articol contabil, situaţia elementelor patrimoniale ale grupului „SMA" este următoarea:

♦ pentru elementele de active:

D	Imobilizări	C
7.000		

D	Titluri la „A"	C
1.000		

D	Stocuri	C
1.200		

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Creanțe	C
1.800		

D	Trezorerie	C
4.000		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii și de datorii:

D	Capital social „SM"	C
		11.000

D	Rezerve	C
		2.000

D	Rezultat „SM"	C
		1.000

D	Datorii „SM"	C
		1.000

Substituirea titlurilor deținute de societatea-mamă cu titlurile puse în echivalență (reevaluate în corespondență cu cota-parte care revine entității dominante din capitalul propriu al întreprinderii consolidate), conform datelor din tabelul 111, și transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului reprezintă înregistrările cu care se încheie metoda punerii în echivalență. Aceste aspecte sunt evidențiate prin intermediul următoarelor articole contabile:

Titluri puse în echivalență	=	%	1.275	
		Titluri la „A"		1.000
		Rezerve		150
		Rezultat grup		125
Rezultat „SM"	=	Rezultat grup	1.000	1.000

Din cele prezentate rezultă că titlurile deținute de societatea dominantă au fost eliminate (substituite cu titlurile puse în echivalență), apărând și elementele specifice consolidării *(rezerve* și *rezultat grup)*. Situația elementelor afectate de întocmirea ultimelor articole contabile este următoarea:

D	Titluri puse în echivalență	C
1.275		

D	Titluri la „A"	C
1.000		1.000

D	Rezerve	C
		2.000
		150

D	Rezultat „SM"	C
1.000		1.000

D	Rezultat grup	C
		125
		1.000

Având în vedere înregistrările contabile evidențiate în jurnalul de con-

Scanned with OKEN Scanner

solidare, reiese că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 15.275.000.000 lei, au următoarea componență:

D	Imobilizări	C
7.000		
	Sf_d	7.000

D	Titluri puse în echivalență	C
1.275		
	Sf_d	1.275

D	Stocuri	C
1.200		
	Sf_d	1.200

D	Creanțe	C
1.800		
	Sf_d	1.800

D	Trezorerie	C
4.000		
	Sf_d	4.000

♦ elementele de capital propriu și de datorii, tot în sumă de 15.275.000.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social „SM"	C
	11.000	
Sf_c	11.000	

D	Rezerve	C
	2.000	
	150	
Sf_c	2.150	

D	Rezultat grup	C
	125	
	1.000	
Sf_c	1.125	

D	Datorii „SM"	C
	1.000	
Sf_c	1.000	

Situația analizată a evidențiat faptul că entitatea aflată sub influență semnificativă a obținut profit la finele exercițiului financiar. Să urmărim însă și modul de reflectare în jurnalul de consolidare a cazului în care societatea dominată a înregistrat o pierdere la sfârșitul exercițiului financiar. Consolidarea întreprinderii „A" prin metoda punerii în echivalență are la bază, de asemenea, datele cuprinse în tabelul 114. Operațiunile care se contabilizează cu această ocazie, precum și elementele afectate, redate cu ajutorul Cărții-mari, sunt următoarele[1]:

a) reflectarea în contabilitate doar a elementelor patrimoniale care aparțin societății-mamă:

[1]Sumele debitoare și creditoare din înregistrările contabile, precum și cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

%	=	%	15.000	15.000
Imobilizări„SM"		Capital social„SM"	7.000	11.000
Titluri la „A"		Rezerve	800	2.000
Stocuri„SM"		Rezultat„SM"	1.200	1.000
Creanțe„SM"		Datorii„SM"	1.800	1.000
Trezorerie„SM"			4.200	

D	Imobilizări	C
7.000		

D	Titluri la „A"	C
800		

D	Stocuri	C
1.200		

D	Creanțe	C
1.800		

D	Trezorerie	C
4.200		

D	Capital social„SM"	C
		11.000

D	Rezerve	C
		2.000

D	Rezultat„SM"	C
		1.000

D	Datorii„SM"	C
		1.000

b) substituirea titlurilor deținute de societatea-mamă cu titlurile puse în echivalență, conform datelor din tabelul 115, și transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului:

Titluri puse în echivalență	=	%	780	
		Titluri la „A"		800
		Rezerve		120
		Rezultat grup		140
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	1.000	1.000

D	Titluri puse în echivalență	C
780		

D	Titluri la „A"	C
800		800

D	Rezerve	C
		2.000
		120

D	Rezultat„SM"	C
1.000		1.000

D	Rezultat grup	C
		140
		1.000

Din înregistrările contabile precedente se constată că:

♦ elementele de activ, în valoare totală de 14.980.000.000 lei, au ur-

Scanned with OKEN Scanner

mătoarea componenţă:

D	Imobilizări	C
7.000		
	Sf_d	7.000

D	Titluri puse în echivalenţă	C
780		
	Sf_d	780

D	Stocuri	C
1.200		
	Sf_d	1.200

D	Creanţe	C
1.800		
	Sf_d	1.800

D	Trezorerie	C
4.200		
	Sf_d	4.200

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, de asemenea în sumă de 14.980.000.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social „SM"	C
		11.000
Sf_c	11.000	

D	Rezerve	C
		2.000
		120
Sf_c	2.120	

D	Rezultat grup	C
		140
		1.000
Sf_c	860	

D	Datorii „SM"	C
		1.000
Sf_c	1.000	

5.3.2.2. Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat

Consolidarea contului de rezultate prin *procedeul punerii în echivalenţă* nu presupune, ca în situaţia folosirii metodei integrării globale sau proporţionale, cumularea totală sau parţială a elementelor conturilor individuale de rezultate ale întreprinderilor consolidate cu cele ale societăţii-mamă. În cadrul acestuia vom regăsi doar elementele de venituri şi de cheltuieli ale entităţii consolidante, nepreluându-se de la unitatea care se consolidează nici o cheltuială şi nici un venit.

Într-un post specific numit *„Cota-parte din rezultatul societăţii puse în echivalenţă"* se înscrie doar partea din rezultatul net al societăţii asupra căreia se exercită o influenţă semnificativă, care se cuvine întreprinderii consolidante. Această valoare se transcrie apoi în postul *„Rezultat întreprinderi asociate"* care, cumulat cu postul *„Rezultat societăţi integrate"*, conduce la obţinerea *rezultatului ansamblului consolidat.*

Ca şi în situaţia consolidării unei societăţi prin metoda integrării pro-

Scanned with OKEN Scanner

porţionale, şi în cazul folosirii procedeului punerii în echivalenţă participaţiile minoritare care vizează contul de profit şi pierdere consolidat vor avea întotdeauna valoarea zero, întrucât ele nu există. Situaţia se explică prin faptul că unitatea care consolidează deţine titluri la alte societăţi care nu îi asigură însă posibilitatea exercitării unui control exclusiv (poziţie majoritară), ci doar a unei influenţe semnificative, aflându-se ea însăşi în postura de acţionar minoritar.

Dacă societăţile reţinute în perimetrul de consolidare sunt consolidate prin metoda punerii în echivalenţă, întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat are la bază contul de profit şi pierdere al entităţilor „SM" (tabelul 118) şi „A" (tabelul 119). Dintre cele două întreprinderi, prima este unitate consolidantă.

TABELUL 118

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂŢII CONSOLIDANTE „SM"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	6.000	1	Venituri din exploatare	8.650
2	Cheltuieli financiare	1.350	2	Venituri financiare	2.475
3	Cheltuieli extraordinare	125	3	Venituri extraordinare	50
4	Impozit pe profit	592			
5	Rezultat net	3.108			
6	**TOTAL**	**11.175**	4	**TOTAL**	**11.175**

TABELUL 119

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	3.750	1	Venituri din exploatare	5.930
2	Cheltuieli financiare	950	2	Venituri financiare	620
3	Cheltuieli extraordinare	50	3	Venituri extraordinare	-
4	Impozit pe profit	288			
5	Rezultat net	1.512			
6	**TOTAL**	**6.550**	4	**TOTAL**	**6.550**

Admitem că societatea-mamă „SM" exercită asupra entităţii „A" o in-

Scanned with OKEN Scanner

fluență semnificativă și că procentajul de control și cel de interes ale primei întreprinderi coincid **(PC = PI = 30%)**. Considerăm, de asemenea, că între cele două întreprinderi nu există operațiuni reciproce care să necesite eliminarea efectelor acestora din conturile lor individuale de rezultate.

Potrivit celor menționate, întreprinderea-mamă va consolida societatea „A" prin metoda punerii în echivalență. Întocmirea contului de profit și pierdere consolidat constă doar în preluarea elementelor de venituri și de cheltuieli ale entității consolidante și a cotei-părți care îi revine din rezultatul unității „A", determinate pe baza procentajului de interes.

Întrucât procentajul de interes al întreprinderii „SM" în „A" este de 30%, iar profitul net obținut de aceasta din urmă este de 1.512.000.000 lei, rezultă că societatea care consolidează va prelua un profit net în valoare de 453.600.000 lei (1.512.000.000 lei x 30% = 453.600.000 lei). Aceste aspecte sunt redate prin intermediul tabelului 120.

TABELUL 120

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	6.000	1	Venituri din exploatare	8.650
2	Cheltuieli financiare	1.350	2	Venituri financiare	2.475
3	Cheltuieli extraordinare	125	3	Venituri extraordinare	50
4	Impozit pe profit	592	4	*Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență*	*453,6*
5	**Rezultat net$_{„SM"}$**	**3.108**			
6	*Rezultat societăți integrate*	-			
7	Rezultat întreprinderi asociate	*453,6*			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**3.561,6**			
9	***Rezultat aferent participațiilor minoritare***	-			
10	***Rezultat grup***	***3.108***			
11	TOTAL (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd. 4 + rd. 8)	11.628,6	5	TOTAL	11.628,6

Pe baza datelor din tabelele 118 și 119 și sub rezerva faptului că numă-

Scanned with OKEN Scanner

rul societăților cuprinse în consolidare este suficient de mic, se prezintă în tabelul 121 *tabloul contului de rezultate consolidat* întocmit prin metoda punerii în echivalență.

TABELUL 121

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	8.650	5.930	8.650	-	8.650
Cheltuieli de exploatare	6.000	3.750	6.000	-	6.000
Rezultat din exploatare	**2.650**	**2.180**	**2.650**	-	**2.650**
Venituri financiare	2.475	620	2.475	-	2.475
Cheltuieli financiare	1.350	950	1.350	-	1.350
Rezultat financiar	**1.125**	**- 330**	**1.125**	-	**1.125**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**3.775**	**1.850**	**3.775**	-	**3.775**
- Pierdere	-	-	-	-	-
Venituri extraordinare	50	-	50	-	50
Cheltuieli extraordinare	125	50	125	-	125
REZULTAT EXTRAORDINAR:				-	
- Profit	-	-	-	-	-
- Pierdere	**75**	**50**	**75**		**75**
VENITURI TOTALE	11.175	6.550	11.175	-	11.175
CHELTUIELI TOTALE	7.475	4.750	7.475	-	7.475
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**3.700**	**1.800**	**3.700**	-	**3.700**
- Pierdere	-		-	-	-
IMPOZIT PE PROFIT	592	288	592	-	592
REZULTAT NET	3.108	1.512	3.108	- 3.108	-
Rezultat societăți integrate	-	-	-	-	-
Rezultat întreprinderi asociate	-	*453,6*	*453,6*	-	*453,6*
Rezultat ansamblu consolidat	**3.108**	**453,6**	**3.561,6**	-	**3.561,6**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	-	-
Rezultat grup	-	-	-	3.108	***3.108***

Scanned with OKEN Scanner

În continuare se analizează situația în care asupra unei întreprinderi, care a înregistrat o pierdere la sfârșitul exercițiului financiar, se exercită o influență semnificativă în proporție de 40%. Presupunem, în acest sens, situația simplificată a conturilor individuale de profit și pierdere ale societăților „SM" (tabelul 122) și „A" (tabelul 123). Dintre cele două unități, prima entitate este consolidantă.

TABELUL 122

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	6.000	1	Venituri din exploatare	8.650
2	Cheltuieli financiare	1.350	2	Venituri financiare	2.475
3	Cheltuieli extraordinare	125	3	Venituri extraordinare	50
4	Impozit pe profit	592			
5	Rezultat net	3.108			
6	**TOTAL**	**11.175**	4	**TOTAL**	**11.175**

TABELUL 123

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	3.750	1	Venituri din exploatare	4.000
2	Cheltuieli financiare	950	2	Venituri financiare	600
3	Cheltuieli extraordinare	50	3	Venituri extraordinare	-
4	Impozit pe profit	-			
5	Rezultat net	- 150			
6	**TOTAL**	**4.600**	4	**TOTAL**	**4.600**

Întrucât procentajul de interes al entității „SM" în „A" este de 40%, iar rezultatul obținut de ultima unitate reprezintă o pierdere în valoare de 150.000.000 lei, înseamnă că întreprinderea care consolidează va prelua o cotă-parte din rezultatul nefavorabil al societății „A" (– 150.000.000 lei x x 40% = – 60.000.000 lei). Contul de rezultate consolidat al grupului „SMA" se prezintă, așadar, ca în tabelul următor.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 124

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	6.000	1	Venituri din exploatare	8.650
2	Cheltuieli financiare	1.350	2	Venituri financiare	2.475
3	Cheltuieli extraordinare	125	3	Venituri extraordinare	50
4	Impozit pe profit	592	4	*Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență*	60
5	**Rezultat net$_{SM}$**	**3.108**			
6	*Rezultat societăți integrate*	-			
7	Rezultat întreprinderi asociate	60			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**3.048**			
9	***Rezultat aferent participațiilor minoritare***	-			
10	***Rezultat grup***	***3.108***			
11	TOTAL (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd. 4 + rd. 8)	11.115	5	TOTAL	11.115

Folosind datele menționate (tabelele 122 și 123) prezentăm în tabelul 125 *tabloul contului de rezultate consolidat* întocmit prin metoda punerii în echivalență.

TABELUL 125

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil. lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	8.650	4.000	8.650	-	8.650
Cheltuieli de exploatare	6.000	3.750	6.000	-	6.000
Rezultat din exploatare	**2.650**	**250**	**2.650**	-	**2.650**
Venituri financiare	2.475	600	2.475	-	2.475
Cheltuieli financiare	1.350	950	1.350	-	1.350
Rezultat financiar	**1.125**	**- 350**	**1.125**	-	**1.125**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**3.775**	-	**3.775**	-	**3.775**
- Pierdere	-	**100**	-	-	-

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri extraordinare	50	-	50	-	50
Cheltuieli extraordinare	125	50	125	-	125
REZULTAT EXTRAORDINAR:				-	
- Profit	-	-	-	-	-
- Pierdere	75	50	75		75
VENITURI TOTALE	11.175	4.600	11.175	-	11.175
CHELTUIELI TOTALE	7.475	4.750	7.475	-	7.475
REZULTAT BRUT:					
- Profit	3.700	-	3.700	-	3.700
- Pierdere	-	150	-	-	-
IMPOZIT PE PROFIT	592	-	592	-	592
REZULTAT NET	3.108	- 150	3.108	- 3.108	-
Rezultat societăți integrate	-	-	-	-	-
Rezultat întreprinderi asociate	-	*- 60*	*- 60*	-	*- 60*
Rezultat ansamblu consolidat	3.108	- 60	3.048	-	3.048
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	-	-
Rezultat grup	-	-	-	3.108	*3.108*

Se poate observa, din exemplul precedent, că activitatea desfăşurată de o societate poate să ducă şi la obţinerea de rezultate negative (pierderi). În cazul în care prin aplicarea metodei punerii în echivalenţă partea din pierderea unei întreprinderi asociate egalează sau depăşeşte valoarea contabilă a investiţiei, investitorul întrerupe, de regulă, includerea părţii lui din pierderile care pot surveni în viitor, *investiţia fiind raportată la valoarea zero.*

Eventualele pierderi viitoare vor putea fi prevăzute doar în situaţia în care investitorul are obligaţii contractuale sau plăţi efectuate în numele întreprinderii asociate pentru a onora obligaţiile acesteia şi pe care el le-a garantat sau pentru care s-a angajat. Dacă întreprinderea asociată raportează ulterior profituri, atunci investitorul reia includerea părţii lui din profiturile respective doar după ce partea lui din profituri egalează partea din pierderile nete nerecunoscute[1].

[1]. Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate". Editura Economică. Bucureşti, 2002, p. 693.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

TEHNICI CONTABILE DE CONSOLIDARE

Consolidarea situațiilor financiare ale mai multor întreprinderi la cele ale societății-mamă se poate realiza cu ajutorul unor tehnici diferite. Rezervele consolidate, rezultatul consolidat, diferențele de achiziție și interesele minoritare determinate prin aplicarea unei anumite tehnici de consolidare trebuie să conducă, în toate cazurile, la rezultate identice cu cele care s-ar obține în situația utilizării altei tehnici.

6.1. Noțiuni introductive

Atunci când se dorește consolidarea unui grup de societăți este important să se facă distincție între *metodele* și *tehnicile* de consolidare utilizate de către societatea-mamă pentru întocmirea situațiilor financiare ale acestuia. Alegerea unei metode de consolidare ori a alteia se bazează strict pe calcularea în prealabil a procentajului de control deținut de societatea consolidantă în entitățile cuprinse în perimetrul de consolidare. După determinarea acestuia și stabilirea metodei de consolidare care urmează să se folosească, se calculează procentajul de interes pe care îl are întreprinderea-mamă în capitalul propriu al unităților ce urmează a fi consolidate.

Întrucât entitatea consolidantă controlează, de regulă, în mod diferit întreprinderile care alcătuiesc ansamblul consolidat, reiese că acestea vor fi consolidate prin aplicarea unor metode diferite. Unele dintre ele vor fi integrate global, iar altele proporțional sau prin punere în echivalență.

Metodele de consolidare pot fi folosite fără a se face uz de tehnicile de consolidare doar în situația în care organigrama grupului este de tip arbo-

Scanned with OKEN Scanner

rescent, iar întreprinderea care consolidează şi unităţile consolidate se află pe un singur nivel de dependenţă. Această condiţie este necesară, dar nu şi suficientă.

Datorită faptului că atât controlul, cât şi interesul consolidantei în capitalurile proprii ale entităţilor controlate se exercită în lanţ, pentru a nu se apela la tehnicile de consolidare este necesar ca între unităţile consolidate să nu existe participaţii, indiferent de procentajul de control sau de interes deţinut de întreprinderea-mamă. Acest lucru este posibil doar în cazul în care între unitatea care întocmeşte conturi consolidate şi societăţile dominate există numai legături de tip direct (fig. 33).

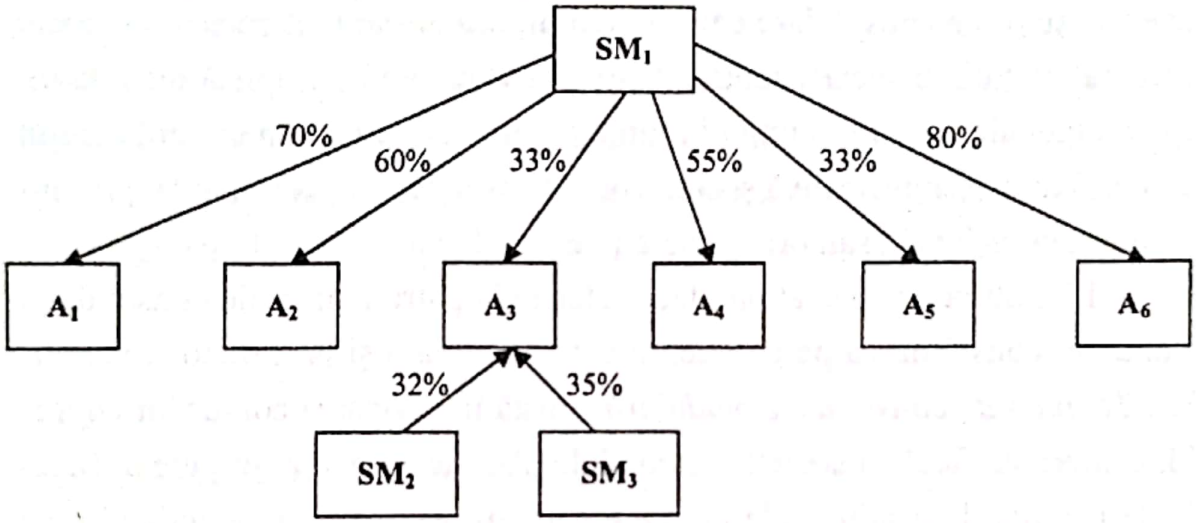


Fig. 33. Organigrama grupului „$SM_1A_1A_2A_3A_4A_5A_6$"

În absenţa unor legături, altele decât cele de tip direct, întreprinderea-mamă „SM_1" va aplica metoda integrării globale societăţilor „A_1", „A_2", „A_4" şi „A_6", metoda integrării proporţionale entităţii „A_3" („SM_2" şi „SM_3" sunt întreprinderi care nu fac parte din grupul „$SM_1A_1A_2A_3A_4A_5A_6$", putând fi societăţi-mamă pentru alte grupuri) şi procedeul punerii în echivalenţă unităţii „A_5". Prin urmare, combinarea metodelor de consolidare nu duce neapărat la elaborarea unei tehnici de consolidare.

Realitatea economică actuală, în care relaţiile dintre societăţi sunt complexe şi de natură diferită, este însă departe de a furniza doar structuri de o asemenea simplitate. Fără a minimaliza rolul esenţial al metodelor de consolidare în elaborarea situaţiilor financiare ale grupului, se poate afirma

Scanned with OKEN Scanner

că numai folosirea singulară a acestora este operațională doar pentru o structură de grup de genul celei prezentate.

O organigramă a grupului desfăşurată pe mai multe niveluri în care sunt evidențiate legături diverse între societatea-mamă şi entitățile consolidate implică, în mod necesar, folosirea tehnicilor de consolidare. Trebuie reținut, de asemenea, faptul că aplicarea acestor tehnici entităților care se consolidează nu poate face abstracție sub nici o formă de metodele de consolidare cunoscute, ci se desfăşoară în deplină concordanță cu acestea.

Mai mult decât atât. Tehnicile folosite pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale unui grup duc, în majoritatea cazurilor, la combinarea metodelor de consolidare datorită faptului că ansamblul consolidat poate fi format atât din societăți controlate exclusiv, cărora li se aplică metoda integrării globale, cât şi din unități asupra cărora se exercită un control comun sau o influență semnificativă şi care vor fi consolidate, în consecință, prin integrare proporțională sau prin punere în echivalență.

Literatura de specialitate face referire la patru tehnici de consolidare, şi anume: consolidarea pe paliere, directă, modulară şi prin metoda variațiilor. *Tehnica de consolidare modulară* constă în divizarea conturilor consolidate aferente fiecărei societăți în module. Acestea vor fi regrupate în funcție de nevoile de gestiune ale grupului care vizează partiția pe activități, pe sectoare geografice, pe filiere de producție etc. *Tehnica de consolidare prin metoda variațiilor* pleacă de la datele deja consolidate în perioada precedentă şi integrează fluxurile consolidate ale exercițiului curent, ceea ce permite să se soluționeze simultan problema evaluării perimetrului de consolidare de la un exercițiu la altul şi cea a contabilizării operațiilor consolidate aferente perioadei curente[1].

Normele contabile româneşti recomandă tehnica consolidării pe *paliere* sau cea *directă*. Acesta este şi motivul pentru care ele se detaliază în cele ce urmează.

Se ştie că elementele legate în mod direct de evaluarea poziției financiare a unei societăți comerciale sunt activele, datoriile şi capitalul propriu.

[1]N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., pp. 686-687.

Scanned with OKEN Scanner

Acestea fac obiectul următoarei relații de echilibru a bilanțului:

$$A - D = CP, \quad (6)$$

în care:

A reprezintă activele;

D - datoriile;

CP - capitalul propriu.

Reiese din relația (6) că totalul activelor se obține prin însumarea capitalului propriu și a datoriilor entității (A = CP + D).

Metoda de consolidare prin integrare globală sau proporțională presupune, într-o primă fază, cumularea integrală sau proporțională a posturilor bilanțiere ale entităților consolidate la cele ale societății-mamă. Etapa următoare vizează eliminarea titlurilor deținute în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu care remunerează aceste acțiuni.

Relația de echilibru pentru bilanțul consolidat în cazul utilizării metodei integrării globale sau proporționale se poate scrie și sub următoarea formă:

$$A_1 - T = CP_1 + D_1, \quad (7)$$

în care:

A_1 reprezintă valoarea cumulată (integral și/sau proporțional) a activelor societății-mamă cu cele ale entităților cuprinse în ansamblul consolidat;

T - titlurile deținute de consolidantă la celelalte societăți din cadrul grupului sau cele deținute de către acestea între ele;

CP_1 - capitalul propriu al societății-mamă la care se adaugă cel care îi revine de la întreprinderile consolidate;

D_1 - valoarea cumulată (integral și/sau proporțional) a datoriilor societății-mamă cu cele ale unităților cuprinse în perimetrul de consolidare.

Relația (7) este utilă în cazul folosirii metodelor de consolidare menționate pentru a se putea calcula simplu care va fi totalul bilanțului consolidat. Întrucât determinarea noii valori a capitalului propriu (CP_1) implică calcule

Scanned with OKEN Scanner

laborioase, pentru a cunoaşte valoarea totală a bilanţului după consolidare şi, implicit, pentru a verifica corectitudinea întocmirii acestuia, este suficient să determinăm valoarea care rezultă după deducerea din totalul activelor grupului (A_1) a titlurilor deţinute de societatea dominantă la celelalte societăţi sau de către acestea între ele (T). Cum relaţia (7) este întotdeauna una de echilibru, rezultă că aflarea unui singur membru al acesteia, cu precădere al celui stâng, este suficientă pentru stabilirea rapidă a valorii finale a bilanţului consolidat, nerafinată însă pe posturile sale.

Formula analizată nu este însă suficientă pentru situaţia în care o societate este consolidată prin procedeul punerii în echivalenţă. Întrucât acest procedeu înseamnă mai degrabă o reevaluare a titlurilor deţinute, în bilanţul consolidat nu se mai preiau activele societăţilor puse în echivalenţă, ci doar valoarea reevaluată a titlurilor deţinute într-un post specific numit *„Titluri puse în echivalenţă"*. Drept urmare, relaţia (7) nu mai poate fi folosită în acest scop, ea trebuind completată în felul următor:

$$\mathbf{A_1 - T + T_e = CP_1 + D_1,} \qquad \mathbf{(8)}$$

în care:

$\mathbf{T_e}$ reprezintă valoarea titlurilor deţinute puse în echivalenţă.

Din cele menţionate se desprind două concluzii, şi anume: a) dacă societăţile reţinute în perimetrul de consolidare sunt controlate exclusiv sau în comun, pentru aflarea valorii bilanţului consolidat se poate utiliza relaţia (7); b) în cazul în care în acest perimetru se află una sau mai multe societăţi asupra cărora se exercită o influenţă semnificativă, rolul acestei formule este preluat de către relaţia (8), după determinarea prealabilă a valorii reevaluate a titlurilor.

6.2. Tehnica consolidării pe paliere

Această tehnică presupune consolidarea societăţilor aflate pe ultimul nivel al organigramei grupului la entitatea care îi deţine titlurile. Se obţine astfel un subgrup care este consolidat mai departe la societatea de pe nivelul imediat superior, rezultând un alt subgrup. Apare, în acest fel, un anumit număr de subgrupuri de consolidat. Procedeul continuă prin consolidarea aces-

Scanned with OKEN Scanner

tora, în etape succesive, la societatea-mamă.

Înțelegerea acestor aspecte are ca punct de plecare organigrama grupului „$SM_1A_1B_1B_2A_2B_3$" prezentată în fig. 34.

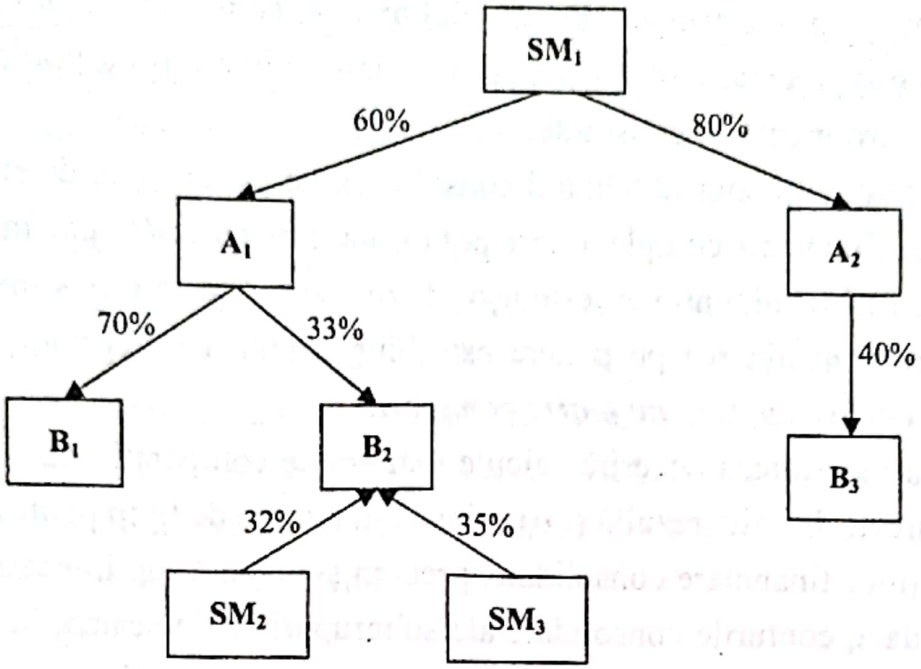


Fig. 34. Organigrama grupului „$SM_1A_1B_1B_2A_2B_3$"

Se observă din fig. 34 că organigrama grupului se desfășoară doar pe două niveluri. Aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere rezidă în consolidarea societăților „B_1" și „B_2", respectiv „B_3" de pe al doilea nivel la întreprinderea „A_1" și, respectiv, „A_2" de pe nivelul imediat superior. În urma efectuării acestor operații se obțin subgrupurile consolidate „$A_1B_1B_2$" și „A_2B_3" care, în următoarea etapă, vor fi consolidate la entitatea de pe nivelul următor care este chiar societatea-mamă.

Prezentarea aspectelor legate de aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere nu se poate încheia fără a face referire și la modul în care vor fi consolidate societățile „B_1", „B_2" și „B_3" și, mai departe, subgrupurile care se obțin la întreprinderea consolidantă.

Conform procentajelor de control ilustrate în fig. 34, rezultă pentru grupul „$SM_1A_1B_1B_2A_2B_3$" următoarele informații:

♦ în subgrupul „$A_1B_1B_2$" societatea „B_1" este integrată global, iar întreprinderea „B_2" proporțional;

♦ în subgrupul „A_2B_3" unitatea „B_3" este pusă în echivalență;

Scanned with OKEN Scanner

♦ în grupul „$SMA_1B_1B_2A_2B_3$" cele două subgrupuri obținute anterior sunt integrate global.

Tehnica consolidării pe paliere, ca orice tehnică sau metodă, prezintă o serie de avantaje şi dezavantaje. Principalul avantaj constă în faptul că aceasta permite o segmentare a informației financiare în interiorul grupului la nivelul subgrupurilor care se consolidează.

Inconvenientul major al tehnicii consolidării pe paliere este determinat de legăturile financiare complexe care pot exista între societăți, caz în care aplicarea acestei tehnici nu mai este uşor de realizat. Acesta este şi motivul pentru care consolidarea pe paliere este bine adaptată întreprinderilor mici şi mijlocii cu o *structură nu foarte complexă*[1].

Tehnica menționată necesită calcule mai ample comparativ cu cea a consolidării directe. De aici rezultă şi o perioadă mai mare de timp pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, precum şi un cost suplimentar de aplicare. Totodată, conturile consolidate ale subgrupurilor țin seama, în vederea consolidării la societatea-mamă, de legăturile entităților din cadrul acestora cu alte unități reținute în perimetrul de consolidare. Astfel, dacă o întreprindere din afara subgrupului deține participații la o societate componentă a acestuia, atunci interesele minoritare ale subgrupului vor cuprinde şi interesele deținute de prima unitate.

În situația în care întreprinderea din afara subgrupului este chiar societatea-mamă, rezervele şi rezultatul consolidat se vor majora în bilanțul consolidat cu valoarea intereselor sale la entitatea care compune subgrupul, după cum şi interesul minoritar al subgrupului şi, prin urmare, al grupului se va diminua cu aceeaşi valoare. Această situație este prezentată în fig. 35.

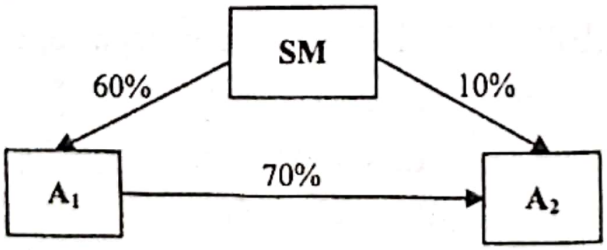


Fig. 35. Organigrama grupului „SMA_1A_2"

[1]Această structură vizează cu precădere subgrupurile specializate într-o anumită ramură de activitate datorită participațiilor simple şi limitate existente între entitățile care le alcătuiesc.

Scanned with OKEN Scanner

Aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere presupune, de data aceasta, consolidarea întreprinderii „A_2" la societatea „A_1" care, deşi se află pe acelaşi nivel cu prima unitate, îi deţine titlurile. În urma integrării globale a primei entităţi în cea de-a doua se obţine subgrupul „A_1A_2" în al cărui interes minoritar (30%) este inclus şi interesul direct al consolidantei în societatea „A_2", care rămâne deocamdată reflectat în această structură. Se poate afirma, prin urmare, că interesul propriu-zis al minoritarilor subgrupului „A_1A_2" este doar de 20% (30% - 10% = 20%).

În urma consolidării subgrupului „A_1A_2" la societatea-mamă, care se face tot prin metoda integrării globale, se deduce, din interesul minoritar al grupului consolidat, cota-parte ce revine consolidantei prin deţinerea directă pe care o are la societatea „A_2" şi care, până în acest moment, a fost inclusă în interesul minoritar al subgrupului. Această parte se include în rezervele şi rezultatul consolidat al grupului.

6.2.1. Forma prin tabloul bilanţului consolidat

În cazul în care numărul întreprinderilor reţinute în perimetrul de consolidare este suficient de mic, întocmirea bilanţului consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanţului consolidat.*

Pentru înţelegerea modalităţii de aplicare a tehnicii de consolidare pe paliere prin folosirea tabloului bilanţului consolidat, admitem un grup format din şapte societăţi („SM", „A", „B", „C", „D", „E" şi „F"). Prima întreprindere este entitatea dominantă, iar celelalte unităţi urmează a fi consolidate de către „SM". Presupunem, totodată, că organigrama grupului se prezintă ca în fig. 36.

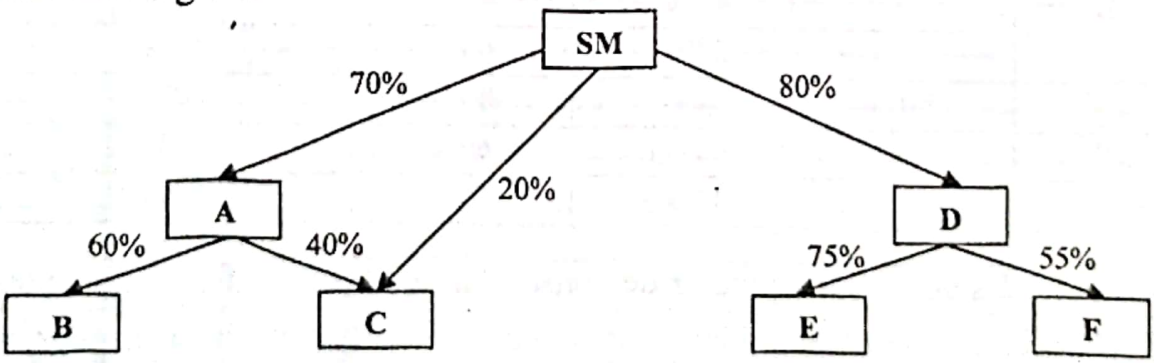


Fig. 36. Organigrama grupului „SMABCDEF"

Scanned with OKEN Scanner

În vederea consolidării acestor societăţi la unitatea „SM" trebuie mai întâi să determinăm metoda de consolidare care se foloseşte pentru fiecare dintre unităţile care compun grupul. Un rol deosebit de important în acest sens îl are cunoaşterea procentajului de control. Modul de calcul al acestuia şi alegerea, pe baza lui, a metodei de consolidare adecvate fiecărei întreprinderi sunt redate în tabelul 126.

TABELUL 126

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂŢII „SM" ÎN ENTITĂŢILE GRUPULUI ŞI ALEGEREA METODEI DE CONSOLIDARE A ACESTORA

Societatea	Procentaj de control „SM"			Metoda de consolidare aplicată
	Direct	Indirect	Total	
„A"	70%	-	70%	Integrare globală
„B"	-	60%$_{„A"}$	60%	Integrare globală
„C"	20%	40%$_{„A"}$	60%	Integrare globală
„D"	80%	-	80%	Integrare globală
„E"	-	75%$_{„D"}$	75%	Integrare globală
„F"	-	55%$_{„D"}$	55%	Integrare globală

Din tabelul 126 reiese că cele şase societăţi vor fi integrate global. Partajarea capitalurilor proprii ale acestora între grup şi minoritari se va face în baza procentajului de interes (PI) deţinut de întreprinderea consolidantă (tabelul 127).

TABELUL 127

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL GRUPULUI ŞI AL ACŢIONARILOR MINORITARI

Societatea	Procentaj de interes grup			Procentaj de interes minoritari
	Direct	Indirect	Total	
„A"	70%	-	70%	30%
„B"	-	42%$_{„A"}$	42%	58%
„C"	20%	28%$_{„A"}$	48%	52%
„D"	80%	-	80%	20%
„E"	-	60%$_{„D"}$	60%	40%
„F"	-	44%$_{„D"}$	44%	56%

După stabilirea metodelor de consolidare care se vor folosi şi a interesului societăţii-mamă în unităţile controlate, se trece la consolidarea propriu-zisă. În acest scop se au în vedere bilanţurile individuale simplificate ale celor

Scanned with OKEN Scanner

şapte entităţi (tabelele 128-134).

TABELUL 128

BILANŢUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂŢII „SM” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Imobilizări	14.000
2	Titluri de participare la „A”	7.700
3	Titluri la „C”	1.500
4	Titluri de participare la „D”	10.000
5	Stocuri	2.800
6	Creanţe	1.500
7	Trezorerie	800
8	**TOTAL ACTIVE**	**38.300**
9	Capital social	30.000
10	Rezerve	5.000
11	Rezultat	2.000
12	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**37.000**
13	Datorii	1.300
14	**TOTAL PASIVE**	**38.300**

TABELUL 129

BILANŢUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂŢII „A” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Imobilizări	6.500
2	Titluri de participare la „B”	1.400
3	Titluri la „C”	2.600
4	Stocuri	-
5	Creanţe	3.000
6	Trezorerie	2.500
7	**TOTAL ACTIVE**	**16.000**
8	Capital social	12.200
9	Rezerve	1.800
10	Rezultat	1.000
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**15.000**
12	Datorii	1.000
13	**TOTAL PASIVE**	**16.000**

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 130

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „B” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	3.000
2	Stocuri	1.000
3	Creanțe	250
4	Trezorerie	1.050
5	**TOTAL ACTIVE**	**5.300**
6	Capital social	3.200
7	Rezerve	600
8	Rezultat	400
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**4.200**
10	Datorii	1.100
11	**TOTAL PASIVE**	**5.300**

TABELUL 131

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „C” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	4.500
2	Stocuri	1.500
3	Creanțe	-
4	Trezorerie	2.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**8.000**
6	Capital social	6.000
7	Rezerve	800
8	Rezultat	300
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**7.100**
10	Datorii	900
11	**TOTAL PASIVE**	**8.000**

TABELUL 132

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „D” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	8.000
2	Titluri de participare la „E”	4.500
3	Titluri de participare la „F”	2.500

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume
4	Stocuri	-
5	Creanțe	-
6	Trezorerie	1.100
7	**TOTAL ACTIVE**	**16.100**
8	Capital social	12.000
9	Rezerve	2.000
10	Rezultat	1.300
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**15.300**
12	Datorii	800
13	**TOTAL PASIVE**	**16.100**

TABELUL 133

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „E” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	5.700
2	Stocuri	1.200
3	Creanțe	-
4	Trezorerie	2.800
5	**TOTAL ACTIVE**	**9.700**
6	Capital social	5.500
7	Rezerve	1.000
8	Rezultat	700
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**7.200**
10	Datorii	2.500
11	**TOTAL PASIVE**	**9.700**

TABELUL 134

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „F” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	4.000
2	Stocuri	-
3	Creanțe	1.400
4	Trezorerie	1.500
5	**TOTAL ACTIVE**	**6.900**

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume
6	Capital social	4.300
7	Rezerve	700
8	Rezultat	500
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**5.500**
10	Datorii	1.400
11	**TOTAL PASIVE**	**6.900**

În exemplul luat se consolidează mai întâi societățile „B" și „C" (aflate pe ultimul nivel al organigramei grupului) la întreprinderea „A", ce este situată pe palierul precedent. Ia naștere astfel subgrupul „ABC". Consolidarea acestuia la societatea-mamă (aflată pe nivelul imediat superior) nu încheie procesul de consolidare întrucât, conform schemei prezentate, mai există un subgrup format din unitățile „E" și „F" care se consolidează mai întâi la „D".

Consolidarea grupului „SMABCDEF" înseamnă, așadar, consolidarea societăților „B" și „C" la „A", constituindu-se subgrupul „ABC", a entităților E" și „F" la „D", obținându-se subgrupul „DEF" și, în final, consolidarea celor două subgrupuri la întreprinderea-mamă „SM".

Din tabelul 126 rezultă că societățile „B" și „C" se consolidează prin metoda integrării globale. Știind că relația (7) este o relație de echilibru, determinarea imediată a valorii bilanțului consolidat al subgrupului „ABC" ($V_{„ABC"}$) se face astfel:

$V_{„ABC"} = A_1 - T = (A_{„A"} + A_{„B"} + A_{„C"}) - (T_{„B"} + T_{„C"}) =$ (16.000.000.000 lei + 5.300.000.000 lei + 8.000.000.000 lei) – (1.400.000.000 lei + 2.600.000.000 lei) = 29.300.000.000 lei – 4.000.000.000 lei = **25.300.000.000 lei.**

Aplicând metoda integrării globale unităților „B" și „C" și considerând pe „A" ca fiind societate-mamă, rezultă următoarele informații:

♦ $imobilizări_{„ABC"}$ = $imobilizări_{„A"}$ + $imobilizări_{„B"}$ + $imobilizări_{„C"}$ = = 6.500.000.000 lei + 3.000.000.000 lei + 4.500.000.000 lei = 14.000.000.000 lei;

♦ $stocuri_{„ABC"}$ = $stocuri_{„B"}$ + $stocuri_{„C"}$ = 1.000.000.000 lei + 1.500.000.000 lei = 2.500.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

♦ *creanțe*$_{„ABC"}$ = creanțe$_{„A"}$ + creanțe$_{„B"}$ = 3.000.000.000 lei + 250.000.000 lei = 3.250.000.000 lei;

♦ *trezorerie*$_{„ABC"}$ = trezorerie$_{„A"}$ + trezorerie$_{„B"}$ + trezorerie$_{„C"}$ = = 2.500.000.000 lei + 1.050.000.000 lei + 2.000.000.000 lei = 5.550.000.000 lei.

Totalizarea acestor elemente evidențiază faptul că activele subgrupului „ABC" sunt în sumă de 25.300.000.000 lei. Dacă determinarea acestora nu ridică probleme deosebite, stabilirea capitalului propriu al subgrupului și al minoritarilor constituie o operațiune complexă. Partajarea capitalurilor proprii între subgrupul „ABC" și interesele minoritare, potrivit fig. 36, este surprinsă în tabelul 135.

TABELUL 135

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII ALE SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE „B" ȘI „C"

- mil. lei -

Specificație		Capital social	Rezerve	Capitaluri proprii (fără rezultat)	Titluri de participare la valoarea de intrare	Diferențe	Rezultat
„B"		3.200	600	3.800	-	-	400
„C"		6.000	800	6.800	-	-	300
Subgrup „ABC"	60% „B"	1.920	360	2.280	1.400	+ 880	240
	40% „C"	2.400	320	2.720	2.600	+ 120	120
	TOTAL	**4.320**	**680**	**5.000**	**4.000**	**+ 1.000[1]**	**360[2]**
Participații minoritare	40% „B"	1.280	240	1.520	-	-	160
	60% „C"	3.600	480	4.080	-	-	180
	TOTAL	**4.880**	**720**	**5.600[3]**	**-**	**-**	**340[4]**

Utilizând datele din tabelul 135 și transferând rezervele și rezultatul societății „A" la rezervele și rezultatul subgrupului „ABC" se obțin următoarele informații:

♦ *rezerve*$_{„ABC"}$ = 1.800.000.000 lei $_{\text{rezerve „A"}}$ + 1.000.000.000 lei $_{\text{diferențe „B" și „C"}}$ = 2.800.000.000 lei;

---

[1] (3.800.000.000 lei $_{\text{CP „B"}}$ x 60% - 1.400.000.000 lei $_{\text{titluri la „B"}}$) + (6.800.000.000 lei $_{\text{CP „C"}}$ x 40% - - 2.600.000.000 lei $_{\text{titluri la „C"}}$) = 880.000.000 lei + 120.000.000 lei = ***1.000.000.000 lei.***

[2] 400.000.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 60% + 300.000.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 40% = 240.000.000 lei + 120.000.000 lei = ***360.000.000 lei.***

[3] 3.800.000.000 lei $_{\text{CP „B"}}$ x 40% + 6.800.000.000 lei $_{\text{CP „C"}}$ x 60% = 1.520.000.000 lei + 4.080.000.000 lei = ***5.600.000.000 lei.***

[4] 400.000.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 40% + 300.000.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 60% = 160.000.000 lei + 180.000.000 lei = ***340.000.000 lei.***

Scanned with OKEN Scanner

♦ *rezultat subgrup*$_{„ABC"}$ = 1.000.000.000 lei $_{\text{rezultat „A"}}$ + 360.000.000 lei $_{\text{rezultat „B" şi „C"}}$ = 1.360.000.000 lei;

♦ *participaţii minoritare*$_{„ABC"}$ = 5.600.000.000 lei;

♦ *rezultat aferent participaţiilor minoritare*$_{„ABC"}$ = 340.000.000 lei;

♦ *datorii*$_{„ABC"}$ = datorii$_{„A"}$ + datorii$_{„B"}$ + datorii$_{„C"}$ = 1.000.000.000 lei + + 1.100.000.000 lei + 900.000.000 lei = 3.000.000.000 lei.

La stabilirea acestor rezultate s-a considerat că partea de 20% deţinută direct de către societatea-mamă „SM" în capitalul entităţii „C" aparţine interesului minoritar al acesteia din urmă. Conform acestei deţineri, „SM" va înregistra în final, în *bilanţul consolidat al grupului*, în postul de *rezerve consolidate*, un plus de 1.360.000.000 lei (6.800.000.000 lei $_{CP\ „C"}$ x 20% = = 1.360.000.000 lei), care va fi însă diminuat cu valoarea titlurilor deţinute la „C" (1.500.000.000 lei), iar în postul *rezultat grup* un plus de 60.000.000 lei (300.000.000 lei $_{\text{rezultat„C"}}$ x 20% = 60.000.000 lei). Totodată, participaţiile minoritare din cadrul grupului şi rezultatul aferent acestora se vor reduce în bilanţul consolidat cu 1.360.000.000 lei şi, respectiv, 60.000.000 lei, întrucât acestea au fost evidenţiate la minoritari cu ocazia consolidării subgrupului „ABC".

Având în vedere datele obţinute, tabloul bilanţul consolidat al subgrupului „ABC" se prezintă în tabelul 136.

TABELUL 136

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL SUBGRUPULUI „ABC"

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „A"	Bilanţ		Bilanţ agregat subgrup „ABC"	Eliminări	Bilanţ consolidat
		„B"	„C"			
Imobilizări	6.500	3.000	4.500	14.000	-	14.000
Titluri de participare la „B"	1.400	-	-	1.400	- 1.400	-
Titluri la „C"	2.600	-	-	2.600	- 2.600	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-	-
Stocuri	-	1.000	1.500	2.500	-	2.500
Creanţe	3.000	250	-	3.250	-	3.250
Trezorerie	2.500	1.050	2.000	5.550	-	5.550
TOTAL ACTIVE	**16.000**	**5.300**	**8.000**	**29.300**	**- 4.000**	**25.300**

Scanned with OKEN Scanner

Explicații	Bilanț „A"	Bilanț		Bilanț agregat subgrup „ABC"	Eliminări	Bilanț consolidat
		„B"	„C"			
Capital social	12.200	3.200	6.000	21.400	- 3.200 – 6.000	12.200
Rezerve	1.800	600	800	3.200	-600-800+880+120	2.800
Rezultat	1.000	400	300	1.700	- 1.000 - 400 - 300	-
Datorii	1.000	1.100	900	3.000	-	3.000
Rezultat grup	-	-	-	-	+ 1.000 + 240 + 120	*1.360*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	-	+ 160 +180	*340*
Participații minoritare	-	-	-	-	+ 1.520 + 4.080	*5.600*
TOTAL PASIVE	16.000	5.300	8.000	29.300	- 4.000	25.300

Consolidarea societăților „B" și „C" la unitatea „A" nu înseamnă consolidarea mai întâi a entității „B" la „A", pentru a se obține subgrupul „AB", apoi a întreprinderii „C" la „A", pentru a se constitui subgrupul „AC" și, în final, a acestora la subgrupul „ABC". Nu se procedează în acest fel deoarece bilanțul consolidat care s-ar obține pentru subgrupul „ABC" ar fi denaturat, întrucât în el s-ar găsi evidențiate de două ori activele unității „A" (o dată de la subgrupul „AB" și a doua oară de la subgrupul „AC").

Plecând de la datele din tabelul 126, consolidarea societăților „E" și „F" în subgrupul „DEF" se va face tot prin metoda integrării globale. Folosind relația de echilibru (7) se poate determina fără dificultate totalul bilanțului consolidat al subgrupului $V_{„DEF"}$, astfel:

$V_{„DEF"} = A_1 - T = (A_{„D"} + A_{„E"} + A_{„F"}) - (T_{„E"} + T_{„F"}) =$ (16.100.000.000 lei + 9.700.000.000 lei + 6.900.000.000 lei) – (4.500.000.000 lei + 2.500.000.000 lei) = 32.700.000.000 lei – 7.000.000.000 mil. lei = **25.700.000.000 lei.**

Aplicând metoda integrării globale unităților „E" și „F" și considerând pe „D" societate-mamă, rezultă următoarele:

♦ $imobilizări_{„DEF"}$ = $imobilizări_{„D"}$ + $imobilizări_{„E"}$ + $imobilizări_{„F"}$ = = 8.000.000.000 lei + 5.700.000.000 lei + 4.000.000.000 lei = 17.700.000.000 lei;

♦ $stocuri_{„DEF"}$ = $stocuri_{„E"}$ = 1.200.000.000 lei;

♦ $creanțe_{„DEF"}$ = $creanțe_{„F"}$ = 1.400.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

♦ $trezorerie_{„DEF"}$ = $trezorerie_{„D"}$ + $trezorerie_{„E"}$ + $trezorerie_{„F"}$ = = 1.100.000.000 lei + 2.800.000.000 lei + 1.500.000.000 lei = 5.400.000.000 lei.

În urma totalizării activelor subgrupului consolidat „DEF" reiese că acestea sunt de 25.700.000.000 lei. Stabilirea capitalului propriu al subgrupului „DEF" implică însă o analiză mai complexă.

Având ca punct de plecare organigrama „SMABCDEF" (fig.36), rezultă partajarea capitalurilor proprii între subgrupul „DEF" şi interesele minoritare prezentată în tabelul 137.

TABELUL 137

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII ALE SOCIETĂŢILOR CONSOLIDATE „F" ŞI „F"

- mil. lei -

Specificaţie		Capital social	Rezerve	Capitaluri proprii (fără rezultat)	Titluri de participare la valoarea de intrare	Diferenţe	Rezultat
„E"		5.500	1.000	6.500	-	-	700
„F"		4.300	700	5.000	-	-	500
Subgrup „DEF"	75% „E"	4.125	750	4.875	4.500	+ 375	525
	55% „F"	2.365	385	2.750	2.500	+ 250	275
	TOTAL	**6.490**	**1.135**	**7.625**	**7.000**	**+ 625[1]**	**800[2]**
Participaţii minoritare	25% „E"	1.375	250	1.625	-	-	175
	45% „F"	1.935	315	2.250	-	-	225
	TOTAL	**3.310**	**565**	**3.875[3]**	**-**	**-**	**400[4]**

Pornind de la datele din tabelul 137 şi transferând rezervele şi rezultatul societăţii „D" la rezervele şi rezultatul subgrupului „DEF" se obţin următoarele informaţii:

♦ $rezerve_{„DEF"}$ = 2.000.000.000 lei $_{rezerve\ „D"}$ + 625.000.000 lei $_{diferenţe\ „E"\ şi\ „F"}$ = 2.625.000.000 lei;

---

[1] (6.500.000.000 lei $_{CP\ „E"}$ x 75% - 4.500.000.000 lei $_{titluri\ la\ „E"}$) + (5.000.000.000 lei $_{CP\ „F"}$ x 55% - - 2.500.000.000 lei $_{titluri\ la\ „F"}$) = 2.000.000.000 lei + 375.000.000 lei + 250.000.000 lei = ***625.000.000 lei.***

[2] 700.000.000 lei $_{rezultat\ „E"}$ x 75% + 500.000.000 lei $_{rezultat\ „F"}$ x 55% = 525.000.000 lei + 275.000.000 lei = ***800.000.000 lei.***

[3] 6.500.000.000 lei $_{CP\ „E"}$ x 25% + 5.000.000.000 lei $_{CP\ „F"}$ x 45% = 1.625.000.000 lei + 2.250.000.000 lei = ***3.875.000.000 lei.***

[4] 700.000.000 lei $_{rezultat\ „E"}$ x 25% + 500.000.000 lei $_{rezultat\ „F"}$ x 45% = 175.000.000 lei + 225.000.000 lei = ***400.000.000 lei.***

Scanned with OKEN Scanner

♦ *rezultat subgrup*$_{„DEF"}$ = 1.300.000.000 lei $_{\text{rezultat „D"}}$ + 800.000.000 lei $_{\text{rezultat „E" şi „F"}}$ = 2.100.000.000 lei;

♦ *participaţii minoritare*$_{„DEF"}$ = 3.875.000.000. lei;

♦ *rezultat aferent participaţiilor minoritare*$_{„DEF"}$ = 400.000.000 lei;

♦ *datorii*$_{„DEF"}$ = datorii$_{„D"}$ + datorii$_{„E"}$ + datorii$_{„F"}$ = 800.000.000 lei + + 2.500.000.000 lei + 1.400.000.000 lei = 4.700.000.000 lei.

În funcţie de aceste date se întocmeşte tabloul bilanţul consolidat al subgrupului „DEF". El se prezintă în tabelul 138.

TABELUL 138

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL SUBGRUPULUI „DEF"

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „D"	Bilanţ		Bilanţ agregat subgrup „DEF"	Eliminări	Bilanţ consolidat
		„E"	„F"			
Imobilizări	8.000	5.700	4.000	17.700	-	17.700
Titluri de participare la „E"	4.500	-	-	4.500	- 4.500	-
Titluri de participare la „F"	2.500	-	-	2.500	- 2.500	-
Titluri puse în echivalenţă	-	-	-	-	-	-
Stocuri	-	1.200	-	1.200	-	1.200
Creanţe	-	-	1.400	1.400	-	1.400
Trezorerie	1.100	2.800	1.500	5.400	-	5.400
TOTAL ACTIVE	**16.100**	**9.700**	**6.900**	**32.700**	**- 7.000**	**25.700**
Capital social	12.000	5.500	4.300	21.800	- 5.500 - 4.300	12.000
Rezerve	2.000	1.000	700	3.700	-1.000 - 700 + 375 + + 250	2.625
Rezultat	1.300	700	500	2.500	- 1.300 - 700 - 500	-
Datorii	800	2.500	1.400	4.700	-	4.700
Rezultat grup	-	-	-	-	+ 1.300 + 525 + 275	*2.100*
Rezultat aferent participaţiilor minoritare	-	-	-	-	+ 175 + 225	*400*
Participaţii minoritare	-	-	-	-	+ 1.625 + 2.250	*3.875*
TOTAL PASIVE	**16.100**	**9.700**	**6.900**	**32.700**	**- 7.000**	**25.700**

Deoarece subgrupurile „ABC" şi „DEF" au fost consolidate şi întreprinderea de pe palierul superior este chiar dominanta grupului, înseamnă că aplicarea tehnicii consolidării pe paliere se încheie odată cu consolidarea acestora la societatea-mamă „SM". Operaţiunea se face, conform datelor din

Scanned with OKEN Scanner

tabelul 126, tot prin metoda integrării **globale**.

Totalul bilanţului consolidat al grupului ($V_{„SMABCDEF"}$) se determină prin utilizarea relaţiei de echilibru (7) după cum urmează:

$$V_{„SMABCDEF"} = A_1 - T = (A_{„SM"} + A_{„ABC"} + A_{„DEF"}) - (T_{„A"} + T_{„C"} + T_{„D"}) =$$

(38.300.000.000 lei + 25.300.000.000 lei + 25.700.000.000 lei) – – (7.700.000.000 lei + 1.500.000.000 lei + 10.000.000.000 lei) = 89.300.000.000 lei – 19.200.000.000 lei = **70.100.000.000 lei.**

Prin aplicarea formulei (7) s-ar fi obţinut aceeaşi valoare (70.100.000.000 lei), dacă s-ar fi urmărit cunoaşterea de la început a totalului bilanţului consolidat al grupului, astfel:

$$\left.\begin{aligned} &V_{"SMABCDEF"} = A_1 - T \\ &A_1 = A_{"SM"} + A_{"A"} + A_{"B"} + A_{"C"} + A_{"D"} + A_{"E"} + A_{"F"} \\ &T = T_{"SM"} + T_{"B"} + T_{"C"} + T_{"E"} + T_{"F"} \\ &T_{"SM"} = T_{"A"} + T_{"C"} + T_{"D"} \end{aligned}\right\} \Rightarrow$$

$$\Rightarrow V_{"SMABCDEF"} = (A_{"SM"} + A_{"A"} + A_{"B"} + A_{"C"} + A_{"D"} + A_{"E"} + A_{"F"}) - (T_{"A"} + T_{"C"} + T_{"D"} + T_{"B"} + T_{"C"} + T_{"E"} + T_{"F"}) =$$

(38.300 mil. lei + 16.000 mil. lei + 5.300 mil. + lei + 8.000 mil. lei + 16.100 mil. lei + 9.700 mil. lei + 6.900 mil.lei) - (7.700 mil.lei + + 1.500 mil. lei + 10.000 mil. lei + 1.400 mil. lei + 2.600 mil. lei + 4.500 mil. lei + + 2.500 mil. lei) = 100.300 mil. lei - 30.200 mil. lei = **70.100 mil. lei.**

Ţinând seama de organigrama grupului „SMABCDEF" (fig. 36) şi luând în considerare datele din tabelele 136 şi 138, rezultă că aplicarea metodei integrării globale subgrupurilor „ABC" şi „DEF" conduce la stabilirea elementelor necesare obţinerii bilanţului consolidat al grupului „SMABCDEF", după cum urmează:

♦ *imobilizări* = $\text{imobilizări}_{„SM"} + \text{imobilizări}_{„ABC"} + \text{imobilizări}_{„DEF"} =$ = 14.000.000.000 lei + 14.000.000.000 lei + 17.700.000.000 lei = 45.700.000.000 lei;

♦ *stocuri* = $\text{stocuri}_{„SM"} + \text{stocuri}_{„ABC"} + \text{stocuri}_{„DEF"}$ = 2.800.000.000 lei + 2.500.000.000 lei + 1.200.000.000 lei = 6.500.000.000 lei;

♦ *creanţe* = $\text{creanţe}_{„SM"} + \text{creanţe}_{„ABC"} + \text{creanţe}_{„DEF"}$ = 1.500.000.000 lei + 3.250.000.000 lei + 1.400.000.000 lei = 6.150.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

♦ *trezorerie* = trezorerie$_{„SM"}$ + trezorerie$_{„ABC"}$ + trezorerie$_{„DEF"}$ = = 800.000.000 lei + 5.550.000.000 lei + 5.400.000.000 lei = 11.750.000.000 lei;

♦ *rezerve* = 5.000.000.000 lei$_{rezerve\ „SM"}$ + (15.000.000.000 lei$_{CP\ „ABC"}$ x x 70% – 7.700.000.000 lei$_{titluri\ la\ „A"}$) + (6.800.000.000 lei$_{CP\ „C"}$ x 20% – – 1.500.000.000 lei$_{titluri\ la\ „A"}$) + (14.625.000.000 lei$_{CP\ „DEF"}$ x 80% – – 10.000.000.000 lei$_{titluri\ la\ „D"}$) = 5.000.000.000 lei + 2.800.000.000 lei – – 140.000.000 lei + 1.700.000.000 lei = 9.360.000.000 lei;

♦ *rezultat grup* = 2.000.000.000 lei$_{rezultat\ „SM"}$ + 1.360.000.000 lei$_{rezultat\ „ABC"}$ x 70% + 300.000.000 lei$_{rezultat„C"}$ x 20% + 2.100.000.000 lei$_{rezultat„DEF"}$ x 80% = 2.000.000.000 lei + 952.000.000 lei + 60.000.000 lei + + 1.680.000.000 lei = 4.692.000.000 lei;

♦ *participaţii minoritare* = 15.000.000.000 lei$_{CP\ „ABC"}$ x 30% + + (5.600.000.000 lei$_{participaţii\ minoritare\ „ABC"}$ – 1.360.000.000 lei$_{„SM"\ direct\ la\ „C"}$) + + 14.625.000.000 lei$_{CP\ „DEF"}$ x 20% + 3.875.000.000 lei$_{participaţii\ minoritare\ „DEF"}$ = = 4.500.000.000 lei + 4.240.000.000 lei + 2.925.000.000 lei + 3.875.000.000 lei = 15.540.000.000 lei;

♦ *rezultat aferent participaţiilor minoritare* = 1.360.000.000 lei$_{rezultat\ „ABC"}$ x 30% + (340.000.000 lei$_{rezultat\ aferent\ participaţiilor\ minoritare\ „ABC"}$ – 60.000.000 lei$_{„SM"\ direct\ la\ „C"}$) + 2.100.000.000 lei$_{rezultat„DEF"}$ x 20% + 400.000.000 lei$_{rezultat\ aferent\ participaţiilor\ minoritare\ „DEF"}$ = 408.000.000 lei + 280.000.000 lei + 420.000.000 lei + 400.000.000 lei = 1.508.000.000 lei;

♦ *datorii* = datorii$_{„SM"}$ + datorii$_{„ABC"}$ + datorii$_{„DEF"}$ = 1.300.000.000 lei + + 3.000.000.000 lei + 4.700.000.000 lei = 9.000.000.000 lei.

Informaţiile obţinute în urma calculelor efectuate se regăsesc în tabloul bilanţul consolidat al grupului „SMABCDEF" (tabelul 139).

TABELUL 139

TABLOUL BILANŢULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMABCDEF"

- mil. lei -

Explicaţii	Bilanţ „SM"	Bilanţ subgrup		Bilanţ agregat grup	Eliminări	Bilanţ consolidat
		„ABC"	„DEF"			
Imobilizări	14.000	14.000	17.700	45.700	-	45.700
Titluri de participare la „A"	7.700	-	-	7.700	- 7.700	-
Titluri la „C"	1.500	-	-	1.500	- 1.500	-

Scanned with OKEN Scanner

Explicații	Bilanț „SM"	Bilanț subgrup		Bilanț agregat grup	Eliminări	Bilanț consolidat
		„ABC"	„DEF"			
Titluri de participare la „D"	10.000	-	-	10.000	- 10.000	-
Titluri puse în echivalență	-	-	-	-	-	-
Stocuri	2.800	2.500	1.200	6.500	-	6.500
Creanțe	1.500	3.250	1.400	6.150	-	6.150
Trezorerie	800	5.550	5.400	11.750	-	11.750
TOTAL ACTIVE	**38.300**	**25.300**	**25.700**	**89.300**	**- 19.200**	**70.100**
Capital social	30.000	12.200	12.000	54.200	- 12.200 - 12.000	30.000
Rezerve	5.000	2.800	2.625	10.425	- 2.800 - 2.625 + + 2800 - 140 + 1700	9.360
Rezultat	2.000	1.360	2.100	5.460	- 2.000 - 1.360 - 2.100	-
Datorii	1.300	3.000	4.700	9.000	-	9.000
Rezultat grup	-	-	-	-	+ 2.000 + 952 + 60 + + 1.680	*4.692*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	340	400	740	+ 408 - 60 + 420	*1.508*
Participații minoritare	-	5.600	3.875	9.475	4.500 - 1.360 + 2.925	*15.540*
TOTAL PASIVE	**38.300**	**25.300**	**25.700**	**89.300**	**- 19.200**	**70.100**

În ceea ce privește întocmirea *contului de profit și pierdere consolidat* prin aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere, procedeul este similar cu cel folosit la elaborarea tabloului bilanțului consolidat. Se vor întocmi astfel conturi de rezultate consolidate pentru subgrupurile care pot fi identificate în perimetrul de consolidare, urmând ca acestea să fie, în final, consolidate la contul de rezultate al societății-mamă. Și în această situație se vor utiliza metodele de consolidare menționate sau o combinare a acestora, dacă organigrama grupului impune acest lucru.

6.2.2. Forma prin înregistrări contabile

Când numărul societăților care alcătuiesc ansamblul consolidat și, în consecință, cel al subgrupurilor care se formează este mare, tabloul bilanțului consolidat nu mai este recomandat să se întocmească, deoarece pentru fiecare subgrup trebuie elaborat un astfel de tablou, urmând ca pentru grup să se realizeze încă unul care să preia posturile societății-mamă și pe cele ale subgrupurilor consolidate determinate anterior. Acest procedeu este, așadar,

Scanned with OKEN Scanner

destul de anevoios, întrucât necesită un timp considerabil pentru a fi parcurs. Pentru înlăturarea acestui inconvenient se elaborează *jurnalul de consolidare* care va surprinde, ca şi în cazul folosirii tabloului bilanţului consolidat, toate etapele care trebuie parcurse în aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere unui grup de societăţi.

Plecând de la organigrama grupului „SMABCDEF" (fig. 36) şi folosind datele din tabelele 128-134, reiese că aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere constă în consolidarea mai întâi a subgrupului „ABC", apoi a subgrupului „DEF" şi, în final, a acestora la societatea-mamă. Se mai cunoaşte, de asemenea, că metoda folosită pentru consolidarea subgrupurilor („ABC" şi „DEF") şi a acestora la întreprinderea „SM" este cea a integrării globale (tabelul 126) şi că partajarea capitalurilor proprii ale entităţilor controlate se face în concordanţă cu procentajele de interes reflectate în tabelul 127.

Având în vedere elementele prezentate, consolidarea societăţilor „B" şi „C" la întreprinderea „A", adică a subgrupului „ABC", se realizează prin parcurgerea următoarelor etape:

a) cumularea globală a tuturor posturilor entităţilor „B" şi „C" la consolidanta „A"[1]:

%	=	%	29.300	29.300
Imobilizări$_{„ABC"}$		Capital social$_{„A"}$	14.000	12.200
Titluri de participare la „B"		Rezerve$_{„A"}$	1.400	1.800
Titluri la „C"		Rezultat$_{„A"}$	2.600	1.000
Stocuri$_{„ABC"}$		Capital social$_{„B"}$	2.500	3.200
Creanţe$_{„ABC"}$		Rezerve$_{„B"}$	3.250	600
Trezorerie$_{„ABC"}$		Rezultat$_{„B"}$	5.550	400
		Capital social$_{„C"}$		6.000
		Rezerve$_{„C"}$		800
		Rezultat$_{„C"}$		300
		Datorii$_{„ABC"}$		3.000

Ca urmare a întocmirii acestui articol contabil, situaţia conturilor subgrupului „ABC" este următoarea:

♦ pentru active:

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Imobilizări „ABC"	C
14.000		

D	Titluri de participare la „B"	C
1.400		

D	Stocuri „ABC"	C
2.500		

D	Creanțe „ABC"	C
3.250		

D	Titluri la „C"	C
2.600		

D	Trezorerie „ABC"	C
5.550		

♦ pentru capitaluri proprii și datorii:

D	Capital social „A"	C
	12.200	

D	Rezerve „A"	C
	1.800	

D	Rezultat „A"	C
	1.000	

D	Capital social „B"	C
	3.200	

D	Rezerve „B"	C
	600	

D	Rezultat „B"	C
	400	

D	Capital social „C"	C
	6.000	

D	Rezerve „C"	C
	800	

D	Rezultat „C"	C
	300	

D	Datorii „ABC"	C
	3.000	

b) eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă „A" la unitățile „B" și „C", în corespondență cu cota-parte din capitalurile proprii ale acestora (fără rezultat) ce revine întreprinderii care consolidează, evidențierea interesului minoritar în entitățile controlate (în conformitate cu datele din tabelul 135), precum și transferul rezervelor consolidantei „A" la rezervele subgrupului „ABC":

%	=	%	10.600	10.600
Capital social „B"		Titluri de participare la „B"	3.200	1.400
Rezerve „B"		Titluri la „C"	600	2.600
Capital social „C"		Rezerve subgrup „ABC"[1]	6.000	1.000
Rezerve „C"		Participații minoritare „ABC"[2]	800	5.600

[1] ***Rezerve subgrup „ABC"*** = (3.800.000.000 lei CP „B" x 60% - 1.400.000.000 lei titluri la „B") + (6.800.000.000 lei CP „C" x 40% - 2.600.000.000 lei titluri la „C") = 880.000.000 lei + 120.000.000 lei = 1.000.000.000 lei.

[2] ***Participații minoritare „ABC"*** = 3.800.000.000 lei CP „B" x 40% + 6.800.000.000 lei CP „C" x 60% = = 1.520.000.000 lei + 4.080.000.000 lei = 5.600.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Rezerve„A"	=	Rezerve subgrup„ABC"	1.800	1.800

Potrivit articolelor contabile întocmite, capitalul social şi rezervele unităţilor „B" şi „C", precum şi titlurile deţinute la acestea de către societatea „A" au fost eliminate, realizându-se şi transferul rezervelor de la ultima entitate la cele ale subgrupului „ABC":

D	Capital social„B"	C
3.200		3.200

D	Rezerve„B"	C
600		600

D	Titluri de participare la „B"	C
1.400		1.400

D	Capital social„C"	C
6.000		6.000

D	Rezerve„C"	C
800		800

D	Titluri la „C"	C
2.600		2.600

D	Rezerve subgrup„ABC"	C
		1.000
		1.800

D	Rezerve„A"	C
1.800		1.800

D	Participaţii minoritare„ABC"	C
		5.600

c) partajarea rezultatului întreprinderilor „B" şi „C" între unitatea care deţine titlurile acestora („A") şi interesul minoritar, potrivit datelor din tabelul 135, şi transferarea rezultatului societăţii consolidante la cel al subgrupului:

%	=	%	700	700
Rezultat„B"		Rezultat subgrup„ABC"[1]	400	360
Rezultat„C"		Rezultat aferent participaţiilor minoritare„ABC"[2]	300	340
Rezultat„A"	=	Rezultat subgrup„ABC"	1.000	1.000

Ultimele articole contabile fac ca situaţia elementelor afectate de acestea să fie următoarea:

D	Rezultat„A"	C
1.000		1.000

D	Rezultat„B"	C
400		400

D	Rezultat„C"	C
300		300

[1] ***Rezultat subgrup„ABC"*** = 400.000.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 60% + 300.000.000 lei $_{\text{rezultat„C"}}$ x 40% = = 240.000.000 lei + 120.000.000 lei = 360.000.000 lei.

[2] ***Rezultat aferent participaţiilor minoritare„ABC"*** = 400.000.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 40% + 300.000.000 lei $_{\text{rezultat„C"}}$ x 60% = 160.000.000 lei + 180.000.000 lei = 340.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Rezultat subgrup„ABC"	C
		360
		1.000

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare„ABC"	C
		340

Înainte de se stabili situaţia finală a subgrupului „ABC", trebuie ţinut cont de faptul că în conturile *„Participaţii minoritare„ABC""* şi *„Rezultat aferent participaţiilor minoritare„ABC"* este cuprins şi interesul direct al societăţii-mamă „SM" în „C" (1.360.000.000 lei şi, respectiv, 60.000.0000 lei). Acesta va duce, în urma consolidării subgrupurilor la unitatea „SM", la diminuarea valorii posturilor menţionate şi la majorarea, în aceeaşi măsură, a conturilor de rezerve şi rezultat consolidat ale grupului.

Dacă se au în vedere toate înregistrările contabile consemnate, situaţia elementelor de active, precum şi a celor de capital propriu şi de datorii ale subgrupului „ABC" se prezintă astfel:

♦ elementele de activ, în valoare totală de 25.300.000.000 lei, au următoarea componenţă:

D	Imobilizări„ABC"	C
14.000		
		Sf_d 14.000

D	Stocuri„ABC"	C
2.500		
		Sf_d 2.500

D	Creanţe„ABC"	C
3.250		
		Sf_d 3.250

D	Trezorerie„ABC"	C
5.550		
		Sf_d 5.550

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, de asemenea în sumă de 25.300.000.000 lei, au structura următoare:

D	Capital social„A"	C
		12.200
Sf_c 12.200		

D	Rezerve subgrup„ABC"	C
		1.000
		1.800
Sf_c 2.800		

D	Rezultat subgrup„ABC"	C
		360
		1.000
Sf_c 1.360		

D	Participaţii minoritare„ABC"	C
		5.600
Sf_c 5.600		

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare„ABC"	C
		340
Sf_c 340		

D	Datorii„ABC"	C
		3.000
Sf_c 3.000		

Scanned with OKEN Scanner

Consolidarea societăţilor „E" şi „F" la întreprinderea „D", adică a subgrupului „DEF", implică parcurgerea mai multor etape, precum[1]:

a) cumularea globală a tuturor posturilor entităţilor „E" şi „F" la consolidanta „D":

%	=	%	32.700	32.700
Imobilizări$_{„DEF"}$		Capital social$_{„D"}$	17.700	12.000
Titluri de participare la „E"		Rezerve$_{„D"}$	4.500	2.000
Titluri de participare la „F"		Rezultat$_{„D"}$	2.500	1.300
Stocuri$_{„DEF"}$		Capital social$_{„E"}$	1.200	5.500
Creanţe$_{„DEF"}$		Rezerve$_{„E"}$	1.400	1.000
Trezorerie$_{„DEF"}$		Rezultat$_{„E"}$	5.400	700
		Capital social$_{„F"}$		4.300
		Rezerve$_{„F"}$		700
		Rezultat$_{„F"}$		500
		Datorii$_{„DEF"}$		4.700

Întocmirea acestui articol contabil face ca situaţia conturilor subgrupului „DEF" să se prezinte astfel:

♦ pentru active:

D	Imobilizări$_{„DEF"}$	C
17.700		

D	Titluri de participare la „E"	C
4.500		

D	Stocuri$_{„DEF"}$	C
1.200		

D	Creanţe$_{„DEF"}$	C
1.400		

D	Titluri de participare la „F"	C
2.500		

D	Trezorerie$_{„DEF"}$	C
5.400		

♦ pentru capitaluri proprii şi datorii:

D	Capital social$_{„D"}$	C
		12.000

D	Rezerve$_{„D"}$	C
		2.000

D	Rezultat$_{„D"}$	C
		1.300

D	Capital social$_{„E"}$	C
		5.500

D	Rezerve$_{„E"}$	C
		1.000

D	Rezultat$_{„E"}$	C
		700

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Consolidarea societăţilor „E" şi „F" la întreprinderea „D", adică a subgrupului „DEF", implică parcurgerea mai multor etape, precum[1]:

a) cumularea globală a tuturor posturilor entităţilor „E" şi „F" la consolidanta „D":

%	=	%	32.700	32.700
$Imobilizări_{„DEF"}$		$Capital\ social_{„D"}$	17.700	12.000
Titluri de participare la „E"		$Rezerve_{„D"}$	4.500	2.000
Titluri de participare la „F"		$Rezultat_{„D"}$	2.500	1.300
$Stocuri_{„DEF"}$		$Capital\ social_{„E"}$	1.200	5.500
$Creanţe_{„DEF"}$		$Rezerve_{„E"}$	1.400	1.000
$Trezorerie_{„DEF"}$		$Rezultat_{„E"}$	5.400	700
		$Capital\ social_{„F"}$		4.300
		$Rezerve_{„F"}$		700
		$Rezultat_{„F"}$		500
		$Datorii_{„DEF"}$		4.700

Întocmirea acestui articol contabil face ca situaţia conturilor subgrupului „DEF" să se prezinte astfel:

♦ pentru active:

D	$Imobilizări_{„DEF"}$	C
17.700		

D	Titluri de participare la „E"	C
4.500		

D	$Stocuri_{„DEF"}$	C
1.200		

D	$Creanţe_{„DEF"}$	C
1.400		

D	Titluri de participare la „F"	C
2.500		

D	$Trezorerie_{„DEF"}$	C
5.400		

♦ pentru capitaluri proprii şi datorii:

D	$Capital\ social_{„D"}$	C
		12.000

D	$Rezerve_{„D"}$	C
		2.000

D	$Rezultat_{„D"}$	C
		1.300

D	$Capital\ social_{„E"}$	C
		5.500

D	$Rezerve_{„E"}$	C
		1.000

D	$Rezultat_{„E"}$	C
		700

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Capital social„F"	C
		4.300

D	Rezerve„F"	C
		700

D	Rezultat„F"	C
		500

D	Datorii„DEF"	C
		4.700

b) eliminarea titlurilor de participare deţinute de societatea-mamă la entităţile „E" şi „F", în corespondenţă cu cota-parte din capitalurile proprii ale acestora (fără rezultat) ce revine întreprinderii care consolidează, evidenţierea interesului minoritar în unităţile controlate (conform datelor din tabelul 137), precum şi transferul rezervelor consolidantei „D" la rezervele subgrupului „DEF":

%	=	%	11.500	11.500
Capital social„E"		Titluri de participare la „E"	5.500	4.500
Rezerve„E"		Titluri de participare la „F"	1.000	2.500
Capital social„F"		Rezerve subgrup„DEF"[1]	4.300	625
Rezerve„F"		Participaţii minoritare„DEF"[2]	700	3.875
Rezerve„D"	=	Rezerve subgrup„DEF"	2.000	2.000

Conform acestor înregistrări contabile, capitalul social şi rezervele unităţilor „E" şi „F", precum şi titlurile de participare deţinute la acestea de către societatea „D" au fost eliminate, realizându-se şi transferul rezervelor de la ultima entitate la cele ale subgrupului „DEF":

D	Capital social„E"	C
5.500		5.500

D	Rezerve„E"	C
1.000		1.000

D	Titluri de participare la „E"	C
4.500		4.500

D	Capital social„F"	C
4.300		4.300

D	Rezerve„F"	C
700		700

D	Titluri de participare la „F"	C
2.500		2.500

[1] ***Rezerve subgrup„DEF"*** = (6.500.000.000 lei $_{CP\ „E"}$ x 75% - 4.500.000.000 lei $_{titluri\ la\ „E"}$) + + (5.000.000.000 lei $_{CP\ „F"}$ x 55% - 2.500.000.000 lei $_{titluri\ la\ „F"}$) = 375.000.000 lei + 250.000.000 lei = = 625.000.000 lei.

[2] ***Participaţii minoritare„DEF"*** = 6.500.000.000 lei $_{CP\ „E"}$ x 25% + 5.000.000.000 lei $_{CP\ „F"}$ x 45% = = 1.625.000.000 lei + 2.250.000.000 lei = 3.875.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Rezerve subgrup„DEF"	C
		625
		2.000

D	Rezerve„D"	C
2.000		2.000

D	Participații minoritare„DEF"	C
		3.875

c) partajarea rezultatului celor două societăți între unitatea care deține titlurile acestora („D") și interesul minoritar, în acord cu datele din tabelul 137, precum și transferarea rezultatului societății consolidante la cel al subgrupului:

%	=	%	1.200	1.200
Rezultat„E"		Rezultat subgrup„DEF"[1]	700	800
Rezultat„F"		Rezultat aferent participațiilor minoritare„DEF"[2]	500	400
Rezultat„D"	=	Rezultat subgrup„DEF"	1.300	1.300

Situația elementelor afectate de aceste înregistrări este următoarea:

D	Rezultat„D"	C
1.300		1.300

D	Rezultat„E"	C
700		700

D	Rezultat„F"	C
500		500

D	Rezultat subgrup„DEF"	C
		800
		1.300

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„DEF"	C
		400

Înregistrările contabile efectuate afectează elementele de active, de capital propriu și de datorii ale subgrupului „DEF". Acestea prezintă următoarea situație:

♦ elementele de active, în valoare totală de 25.700.000.000 lei, au componența următoare:

D	Imobilizări„DEF"	C
17.700		
	Sf$_d$	17.700

D	Stocuri„DEF"	C
1.200		
	Sf$_d$	1.200

D	Creanțe„DEF"	C
1.400		
	Sf$_d$	1.400

[1] *Rezultat subgrup„DEF"* = 700.000.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 75% + 500.000.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x 55% = = 525.000.000 lei + 275.000.000 lei = 800.000.000 lei.

[2] *Rezultat participații minoritare„DEF"* = 700.000.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 25% + 500.000.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x 45% = 175.000.000 lei + 225.000.000 lei = 400.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Trezorerie„DEF"	C
5.400		
	Sf_d 5.400	

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, în sumă tot de 25.700.000.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„D"	C
		12.000
Sf_c 12.000		

D	Rezerve subgrup„DEF"	C
		625
		2.000
Sf_c 2.625		

D	Rezultat subgrup„DEF"	C
		800
		1.300
Sf_c 2.100		

D	Participaţii minoritare„DEF"	C
		3.875
Sf_c 3.875		

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare„DEF"	C
		400
Sf_c 400		

D	Datorii„DEF"	C
		4.700
Sf_c 4.700		

După încheierea consolidării subgrupurilor „ABC" şi „DEF" urmează o altă etapă. Este vorba despre consolidarea acestora la societatea-mamă „SM", care presupune:

a) agregarea globală a tuturor posturilor celor două subgrupuri la consolidanta „SM":

%	=	%	89.300	89.300
Imobilizări„SM"		Capital social„SM"	14.000	30.000
Imobilizări„ABC"		Rezerve„SM"	14.000	5.000
Imobilizări„DEF"		Rezultat„SM"	17.700	2.000
Titluri de participare la „A"		Capital social„A"	7.700	12.200
Titluri la „C"		Rezerve subgrup„ABC"	1.500	2.800
Titluri de participare la „D"		Rezultat subgrup„ABC"	10.000	1.360
Stocuri„SM"		Participaţii minoritare„ABC"	2.800	5.600
Stocuri„ABC"		Rezultat aferent participaţi-	2.500	340
Stocuri„DEF"		ilor minoritare„ABC"	1.200	
Creanţe„SM"		Capital social„D"	1.500	12.000
Creanţe„ABC"		Rezerve subgrup„DEF"	3.250	2.625
Creanţe„DEF"		Rezultat subgrup„DEF"	1.400	2.100
Trezorerie„SM"		Participaţii minoritare„DEF"	800	3.875
Trezorerie„ABC"		Rezultat aferent participaţi-	5.550	400
Trezorerie„DEF"		ilor minoritare„DEF"	5.400	
		Datorii„SM"		1.300
		Datorii„ABC"		3.000
		Datorii„DEF"		4.700

Scanned with OKEN Scanner

Cumularea elementelor de **active** care fac parte din aceeaşi categorie, precum şi a celor de datorii aparţinând entităţilor „SM", „ABC" şi „DEF" este evidenţiată prin intermediul următoarelor articole contabile:

$Imobilizări_{grup}$	=	%	45.700	
		$Imobilizări_{„SM"}$		14.000
		$Imobilizări_{„ABC"}$		14.000
		$Imobilizări_{„DEF"}$		17.700
$Stocuri_{grup}$	=	%	6.500	
		$Stocuri_{„SM"}$		2.800
		$Stocuri_{„ABC"}$		2.500
		$Stocuri_{„DEF"}$		1.200
$Creanţe_{grup}$	=	%	6.150	
		$Creanţe_{„SM"}$		1.500
		$Creanţe_{„ABC"}$		3.250
		$Creanţe_{„DEF"}$		1.400
$Trezorerie_{grup}$	=	%	11.750	
		$Trezorerie_{„SM"}$		800
		$Trezorerie_{„ABC"}$		5.550
		$Trezorerie_{„DEF"}$		5.400
%	=	$Datorii_{grup}$		9.000
$Datorii_{„SM"}$			1.300	
$Datorii_{„ABC"}$			3.000	
$Datorii_{„DEF"}$			4.700	

Conturile grupului „SMABCDEF" sunt afectate de înregistrările contabile precedente, situaţia lor prezentându-se astfel:

♦ pentru active:

D	$Imobilizări_{„SM"}$	C
14.000		14.000

D	Titluri de participare la „A"	C
7.700		

D	$Stocuri_{„SM"}$	C
2.800		2.800

D	$Creanţe_{„SM"}$	C
1.500		1.500

D	Titluri la „C"	C
1.500		

D	$Trezorerie_{„SM"}$	C
800		800

D	$Imobilizări_{„ABC"}$	C
14.000		14.000

D	Titluri de participare la „D"	C
10.000		

D	$Stocuri_{„ABC"}$	C
2.500		2.500

Scanned with OKEN Scanner

D	Creanțe„ABC"	C
3.250		3.250

D	Trezorerie„ABC"	C
5.550		5.550

D	Imobilizări„DEF"	C
17.700		17.700

D	Stocuri„DEF"	C
1.200		1.200

D	Creanțe„DEF"	C
1.400		1.400

D	Trezorerie„DEF"	C
5.400		5.400

D	Imobilizări$_{grup}$	C
14.000		
14.000		
17.700		

D	Stocuri$_{grup}$	C
2.800		
2.500		
1.200		

D	Creanțe$_{grup}$	C
1.500		
3.250		
1.400		

D	Trezorerie$_{grup}$	C
800		
5.550		
5.400		

♦ pentru capitaluri proprii şi datorii:

D	Capital social„SM"	C
		30.000

D	Rezerve„SM"	C
		5.000

D	Rezultat„SM"	C
		2.000

D	Capital social„A"	C
		12.200

D	Rezerve subgrup„ABC"	C
		2.800

D	Rezultat subgrup„ABC"	C
		1.360

D	Participații minoritare„ABC"	C
		5.600

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC"	C
		340

D	Datorii„ABC"	C
3.000		3.000

D	Capital social„D"	C
		12.000

D	Rezerve subgrup„DEF"	C
		2.625

D	Rezultat subgrup„DEF"	C
		2.100

D	Participații minoritare„DEF"	C
		3.875

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„DEF"	C
		400

D	Datorii„DEF"	C
4.700		4.700

Scanned with OKEN Scanner

D	Datorii„SM"	C
1.300		1.300

D	Datorii$_{grup}$	C
		1.300
		3.000
		4.700

b) eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă la unitățile „A", „D" și „C", în corespondență cu cota-parte din capitalurile proprii ale acestora (fără rezultat) care revine întreprinderii dominante, evidențierea interesului minoritar în entitățile controlate, precum și transferul rezervelor consolidantei „SM" la rezervele grupului:

			30.985	30.985
%	=	%		
Capital social„A"		Titluri de participare la „A"	12.200	7.700
Rezerve subgrup„ABC"		Titluri la „C"	2.800	1.500
Capital social„D"		Titluri de participare la „D"	12.000	10.000
Rezerve subgrup„DEF"		Rezerve grup[1]	2.625	4.360
Participații minoritare„ABC"		Participații minoritare[2]	1.360	7.425
Rezerve„SM"	=	Rezerve grup	5.000	5.000

Potrivit înregistrărilor de mai sus, capitalul social și rezervele subgrupurilor „ABC" și „DEF", precum și titlurile de participare deținute la acestea de către societatea „SM" au fost eliminate, realizându-se și transferul rezervelor de la ultima unitate la cele ale grupului.

Prin intermediul articolului contabil complex de la lit. b) s-a evidențiat și diminuarea participației minoritare a subgrupului „ABC" cu cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al entității „C" care revine întreprinderii consolidante „SM" pentru deținerea directă de titluri la aceasta și, în consecință, majorarea cu aceeași valoare a rezervelor grupului. Imaginea conturilor afectate de articolele contabile anterioare este următoarea:

D	Capital social„A"	C
12.200		12.200

D	Rezerve subgrup„ABC"	C
2.800		2.800

D	Titluri de participare la „A"	C
7.700		7.700

[1] ***Rezerve grup*** = (15.000.000.000 lei $_{CP\ „ABC"}$ x 70% - 7.700.000.000 lei $_{titluri\ la\ „A"}$) + (6.800.000.000 lei $_{CP\ „C"}$ x 20% - 1.500.000.000 lei $_{titluri\ la\ „A"}$) + (14.625.000.000 lei $_{CP\ „DEF"}$ x 80% - 10.000.000.000 lei $_{titluri\ la\ „D"}$) = = 2.800.000.000 lei + (- 140.000.000 lei) + 1.700.000.000 lei = 4.360.000.000 lei.

[2] ***Participații minoritare*** = 15.000.000.000 lei $_{CP\ „ABC"}$ x 30% + 14.625.000.000 lei $_{CP\ „DEF"}$ x x 20% = 4.500.000.000 lei + 2.925.000.000 lei = 7.425.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Capital social „D"	C
12.000		12.000

D	Rezerve subgrup „DEF"	C
2.625		2.625

D	Titluri la „C"	C
1.500		1.500

D	Participaţii minoritare „ABC"	C
1.360		5.600

D	Rezerve grup	C
		4.360
		5.000

D	Titluri de participare la „D"	C
10.000		10.000

D	Participaţii minoritare	C
		7.425

D	Rezerve „SM"	C
5.000		5.000

c) partajarea rezultatului celor două subgrupuri între unitatea care deţine titlurile acestora („SM") şi interesul minoritar, precum şi transferarea rezultatului societăţii-mamă la cel al grupului:

%	=	%	3.520	1.200
Rezultat „ABC"		Rezultat grup[1]	1.360	2.692
Rezultat „DEF"		Rezultat aferent participaţiilor minoritare[2]	2.100	828
Rezultat aferent participaţiilor minoritare „ABC"			60	
Rezultat „SM"	=	Rezultat grup	2.000	2.000

Cu ajutorul primei înregistrări contabile s-a evidenţiat, totodată, diminuarea rezultatului aferent participaţiilor minoritare ale subgrupului „ABC" cu cota-parte din rezultatul entităţii „C" ce revine întreprinderii consolidante pentru deţinerea directă de titluri la aceasta şi, în consecinţă, majorarea corespunzătoare a rezultatului grupului. După întocmirea articolelor contabile precedente, elementele patrimoniale prezintă următoarea situaţie:

D	Rezultat „ABC"	C
1.300		1.300

D	Rezultat „DEF"	C
2.100		2.100

D	Rezultat „SM"	C
2.000		2.000

[1] ***Rezultat grup*** = 1.360.000.000 lei $_{\text{rezultat „ABC"}}$ x 70% + 300.000.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 20% + + 2.100.000.000 lei $_{\text{rezultat „DEF"}}$ x 80% = 952.000.000 lei + 60.000.000 lei + 1.680.000.000 lei = 2.692.000.000 lei.

[2] ***Rezultat aferent participaţiilor minoritare*** = 1.360.000.000 lei $_{\text{rezultat „ABC"}}$ x 30% + 2.100.000.000 lei $_{\text{rezultat „DEF"}}$ x 20% = 408.000.000 lei + 420.000.000 lei = 828.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare „ABC"	C
60		340

D	Rezultat grup	C
		2.692
		2.000

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
		828

Se poate observa din cele prezentate că tehnica consolidării pe palier permite segmentarea informaţiei în interiorul grupului, pe subgrupurile care îl alcătuiesc, evidenţiind atât interesele societăţilor consolidante, cât şi pe cele ale minoritarilor. Cumulul elementelor de capitaluri proprii şi rezultate aferente subgrupurilor care revin minoritarilor şi transferul acestora la participaţiile minoritare ale grupului, respectiv la rezultatul aferent participaţiilor minoritare, duce la obţinerea interesului minoritar total al grupului. Articole contabile care reflectă acest aspect sunt următoarele:

%	=	Participaţii minoritare		8.115
Participaţii minoritare „ABC"			4.240	
Participaţii minoritare „DEF"			3.875	
%	=	Rezultat aferent participaţiilor minoritare		680
Rezultat aferent participaţiilor minoritare „ABC"			280	
Rezultat aferent participaţiilor minoritare „DEF"			400	

După efectuarea acestor înregistrări contabile, situaţia elementelor de active, precum şi a celor de capital propriu şi de datorii ale grupului „SMABCDEF" arată astfel:

♦ activele sunt în valoare totală de 70.100.000.000 lei şi au următoarea componenţă:

D	Imobilizări grup	C
14.000		
14.000		
17.700		
	Sf_d	45.700

D	Stocuri grup	C
2.800		
2.500		
1.200		
	Sf_d	6.500

D	Creanţe grup	C
1.500		
3.250		
1.400		
	Sf_d	6.150

D	Trezorerie grup	C
800		
5.550		
5.400		
	Sf_d	11.750

Scanned with OKEN Scanner

♦ capitalul propriu şi datoriile sunt tot în sumă de 70.100.000.000 lei şi prezintă structura următoare:

D	Capital social „SM"	C
		30.000
Sf_c	30.000	

D	Rezerve grup	C
		4.360
		5.000
Sf_c	9.360	

D	Rezultat grup	C
		2.692
		2.000
Sf_c	4.692	

D	Participaţii minoritare	C
		7.425
		4.240
		3.875
Sf_c	15.540	

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
		828
		280
		400
Sf_c	1.508	

D	Participaţii minoritare „ABC"	C
1.360		5.600
4.240		

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare „ABC"	C
60		340
280		

D	Participaţii minoritare „DEF"	C
3.875		3.875

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare „DEF"	C
400		400

D	Datorii grup	C
		1.300
		3.000
		4.700
Sf_c	9.000	

6.3. Tehnica consolidării directe

Această tehnică constă în consolidarea tuturor entităţilor reţinute în perimetrul de consolidare direct la societatea-mamă, indiferent de tipul legăturilor de dependenţă existente între acestea şi unitatea consolidantă. Ca şi în situaţia aplicării tehnicii de consolidare pe paliere, şi această tehnică presupune determinarea în prealabil a procentajului de control şi a celui de interes deţinute de întreprinderea care consolidează în unităţile care formează ansamblul consolidat. Procentajul de control ajută la stabilirea metodelor de consolidare care se vor folosi, iar cel de interes contribuie la distribuirea capitalurilor proprii ale societăţilor consolidate între grup şi interesul minoritar, dacă acesta din urmă există.

Scanned with OKEN Scanner

Tehnica consolidării directe prezintă, totodată, avantaje şi dezavantaje. Avantajul imediat al acesteia constă în aceea că furnizează direct informaţia financiară la nivelul grupului, mult mai repede şi cu cheltuieli considerabil mai mici decât consolidarea pe paliere. Dezavantajul consolidării directe este acela că nu permite analize în interiorul grupului necesare nevoilor interne de gestiune sau de informare. De asemenea, această tehnică nu este foarte utilă dacă se doreşte segmentarea informaţiei grupului pe activităţi, zone geografice etc.[1]

Etapele care trebuie parcurse în aplicarea tehnicii de consolidare directe sunt următoarele:

a) determinarea procentajului de interes al grupului în societăţile controlate;

b) cumularea globală şi/sau proporţională a activelor şi datoriilor societăţilor consolidate la posturile similare ale întreprinderii consolidante, după cum asupra acestora se exercită un control exclusiv sau în comun. În situaţia în care unitatea care consolidează exercită doar o influenţă semnificativă asupra altei entităţi, în activele consolidate se vor evidenţia doar titlurile puse în echivalenţă ale consolidantei, fără cumularea la unitatea care consolidează a altor active ale societăţii controlate;

c) repartizarea, în funcţie de procentajul de interes, a capitalurilor proprii ale entităţilor consolidate, în corespondenţă cu eliminarea titlurilor acestora;

d) transferarea rezervelor şi a rezultatului societăţii-mamă la rezervele şi rezultatul grupului.

6.3.1. Eliminarea participaţiilor între filiale

Dacă pentru legăturile de dependenţă directe stabilite între unitatea care consolidează şi entităţile controlate procesul de consolidare nu ridică probleme deosebite, nu acelaşi lucru se poate spune în situaţia în care între acestea există legături indirecte sau de altă natură. Dificultăţile care apar în

[1] V. Munteanu, Op. cit., p. 116.

Scanned with OKEN Scanner

ultimul caz sunt legate de partajarea capitalurilor proprii şi a rezultatelor societăţilor consolidate între grup şi acţionarii minoritari, dacă aceştia există.

Depăşirea acestor dificultăţi este posibilă prin aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere sau a tehnicii de consolidare directe. În situaţia aplicării consolidării directe, eliminarea participaţiilor deţinute de întreprinderea consolidantă se poate realiza în amonte sau în aval. Exemplificarea acestui aspect se efectuează potrivit organigramei grupului „SMABC" (fig. 37).

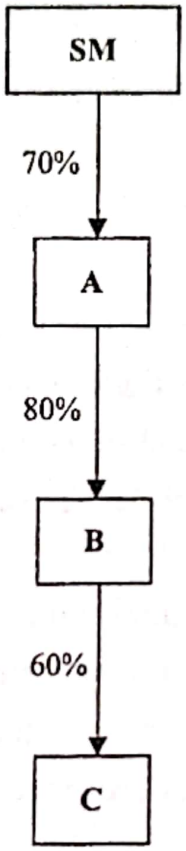


Fig. 37. Organigrama grupului „SMABC"

Stabilirea procentajului de control şi a celui de interes deţinute de societatea-mamă „SM" în entităţile controlate („A", „B" şi „C") constituie prima etapă care se are în vedere în aplicarea tehnicii directe de consolidare. Cele menţionate sunt ilustrate în tabelele 140 şi 141.

TABELUL 140

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂŢII „SM" ÎN ENTITĂŢILE GRUPULUI ŞI ALEGEREA METODEI DE CONSOLIDARE A ACESTORA

Societatea	Procentaj de control „SM"			Metoda de consolidare utilizată
	Direct	Indirect	Total	
„A"	70%	-	70%	Integrare globală

Scanned with OKEN Scanner

Societatea	Procentaj de control „SM”			Metoda de consolidare utilizată
	Direct	Indirect	Total	
„B”	-	80%„A”	80%	Integrare globală
„C”	-	60%„B”	60%	Integrare globală

TABELUL 141

CALCULAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL GRUPULUI ŞI AL ACŢIONARILOR MINORITARI

Societatea	Procentaj de interes grup			Procentaj de interes minoritari
	Direct	Indirect	Total	
„A”	70%	-	70%	30%
„B”	-	56%„A”	56%	44%
„C”	-	33,6%„B”	33,6%	66,4%

După stabilirea metodelor de consolidare care se vor folosi şi a interesului societăţii-mamă în unităţile controlate, se trece la consolidarea propriu-zisă. Considerăm, în acest scop, bilanţurile individuale simplificate ale celor patru societăţi (tabelele 142-145).

TABELUL 142

BILANŢUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂŢII „SM” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Imobilizări	10.000
2	Titluri de participare la „A”	5.600
3	Stocuri	400
4	Creanţe	-
5	Trezorerie	1.500
6	**TOTAL ACTIVE**	**17.500**
7	Capital social	14.000
8	Rezerve	2.000
9	Rezultat	1.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**17.000**
11	Datorii	500
12	**TOTAL PASIVE**	**17.500**

TABELUL 143

BILANŢUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂŢII „A” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Imobilizări	6.800

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume
2	Titluri de participare la „B”	3.700
3	Stocuri	-
4	Creanțe	100
5	Trezorerie	400
6	**TOTAL ACTIVE**	**11.000**
7	Capital social	8.000
8	Rezerve	1.500
9	Rezultat	800
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**10.300**
11	Datorii	700
12	**TOTAL PASIVE**	**11.000**

TABELUL 144

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „B” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	3.500
2	Titluri de participare la „C”	2.600
3	Stocuri	100
4	Creanțe	150
5	Trezorerie	650
6	**TOTAL ACTIVE**	**7.000**
7	Capital social	5.100
8	Rezerve	900
9	Rezultat	400
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**6.400**
11	Datorii	600
12	**TOTAL PASIVE**	**7.000**

TABELUL 145

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „C” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	3.000
2	Trezorerie	2.000
3	**TOTAL ACTIVE**	**5.000**

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume
4	Capital social	4.000
5	Rezerve	700
6	Rezultat	100
7	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**4.800**
8	Datorii	200
9	**TOTAL PASIVE**	**5.000**

Din tabelul 140 rezultă, printre altele, că toate societățile dependente („A", „B" și „C") trebuie consolidate prin metoda integrării globale. Aceasta înseamnă că următoare etapă a consolidării directe constă în agregarea (cumularea) globală a activelor și a datoriilor celor trei entități la posturile de aceeași natură ale întreprinderii consolidante.

Procesul continuă cu repartizarea directă a capitalurilor proprii și a rezultatului unităților „A", „B" și „C" între grup și interesul minoritar, în conformitate cu datele din tabelul 141. Transferul rezervelor și a rezultatului societății-mamă la rezervele și rezultatul grupului reprezintă ultima etapă a tehnicii de consolidare directe.

Indiferent de modul în care se realizează eliminarea participațiilor (în amonte sau în aval), operațiunea este absolut necesară în scopul întocmirii corecte a bilanțului consolidat. Dacă nu s-ar proceda la aceste eliminări, atunci capitalul propriu al unor societăți ar fi evidențiat de mai multe ori, așa cum rezultă din cele ce urmează.

Modul de repartizare al capitalurilor proprii (fără rezultat) ale entităților dependente „A", „B" și „C", controlate de societatea-mamă „SM" (fig. 37), se prezintă astfel:

a) la **societatea „A"**. Din tabelul 141 reiese că aceasta este controlată direct de către grup în proporție de 70%, iar participațiile minoritare reprezintă 30%. Repartizarea capitalului propriu (fără rezultat) al întreprinderii „A" în acord cu aceste procentaje este următoarea:

♦ *pentru grup*: (8.000.000.000 lei $_{CS\ „A"}$ + 1.500.000.000 lei $_{rezerve\ „A"}$) x x 70% = 6.650.000.000 lei;

♦ *pentru minoritari*: (8.000.000.000 lei $_{CS\ „A"}$ + 1.500.000.000 lei $_{rezerve\ „A"}$) x 30% = 2.850.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

b) la **societatea „B”**. Datele din tabelul 141 evidențiază faptul că interesul grupului în această entitate este de 56%, iar participațiile minoritare sunt de 44%. Potrivit acestor procentaje de interes, repartizarea capitalului propriu (fără rezultat) al entității „B” se face astfel:

♦ *pentru grup*: (5.100.000.000 lei $_{CS\ „B"}$ + 900.000.000 lei $_{rezerve\ „B"}$) x x 56% = 3.360.000.000 lei;

♦ *pentru minoritari*: (5.100.000.000 lei $_{CS\ „B"}$ + 900.000.000 lei $_{rezerve\ „B"}$) x 44% = 2.640.000.000 lei;

c) la **societatea „C”**. Luând în considerare datele din tabelul 141, reiese că interesul consolidantei în unitatea „C” este de 33,6%, iar cel al asociaților externi reprezintă 66,4%. Repartizarea capitalului propriu (fără rezultat) al unității „C”, conform procentajelor de interes menționate, este următoarea:

♦ *pentru grup*: (4.000.000.000 lei $_{CS\ „C"}$ + 700.000.000 lei $_{rezerve\ „C"}$) x x 33,6% = 1.579.200.000 lei;

♦ *pentru minoritari*: (4.000.000.000 lei $_{CS\ „C"}$ + 700.000.000 lei $_{rezerve\ „C"}$) x 66,4% = 3.120.800.000 lei.

În situația în care nu se elimină acțiunile „B” deținute de societatea „A”, capitalul propriu corespunzător acestora se evidențiază de două ori: prima dată în momentul repartizării capitalului propriu al unității „B”; a doua oară cu ocazia repartizării capitalului propriu al entității „A” care include și valoarea acestor acțiuni (3.700.000.000 lei).

Mai mult decât atât. Neeliminarea acțiunilor „C” deținute de întreprinderea „B” duce la evidențierea de trei ori a capitalului propriu corespunzător acestora, astfel: prima dată în momentul repartizării capitalului propriu al entității „C”; a doua oară cu ocazia repartizării capitalului propriu al unității „B”, care include și valoarea acestor acțiuni (2.600.000.000 lei); a treia oară la data repartizării capitalului propriu al societății „A”, care include și o cotă-parte din capitalul propriu al întreprinderii „B”.

Totalizând capitalurile proprii (fără rezultat) de repartizat ale celor trei societăți se obține suma de 20.200.000.000 lei. Pentru anularea dublei și triplei înregistrări a unor capitaluri proprii se elimină acțiunile „C” și „B” la valoarea lor de achiziție (2.600.000.000 lei și, respectiv, 3.700.000.000 lei).

Scanned with OKEN Scanner

Capitalurile proprii de repartizat reprezintă, în acest caz, 13.900.000.000 lei (20.200.000.000 lei – 2.600.000.000 lei – 3.700.000.000 lei = 13.900.000.000 lei).

6.3.1.1. Eliminarea în amonte

Pentru aplicarea tehnicii consolidării directe este necesar să se realizeze eliminarea participațiilor între societăți. Această operațiune se poate efectua în amonte sau în aval. Eliminarea în amonte a titlurilor are loc la *nivelul societăților deținătoare a acțiunilor*.

Explicarea acestui aspect se realizează pe baza datelor din tabelele 142-145 şi a organigramei grupului „SMABC" (fig. 37). Partajarea capitalurilor proprii (fără rezultat) ale celor trei societăți între grup şi interesul minoritar, potrivit celor menționate, este evidențiată în tabelul 146.

TABELUL 146

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII (FĂRĂ REZULTAT) ALE SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ŞI ACȚIONARII MINORITARI

- mil. lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participații minoritare
„A"	$(9.500_{CP\ „A"} - 3.700_{titluri\ la\ „B"}) \times 70\% = \mathbf{4.060}$	4.060	-
	$(9.500_{CP\ „A"} - 3.700_{titluri\ la\ „B"}) \times 30\% = \mathbf{1.740}$	-	1.740
„B"	$(6.000_{CP\ „B"} - 2.600_{titluri\ la\ „C"}) \times 70\% \times 80\% = \mathbf{1.904}$	1.904	-
	$(6.000_{CP\ „B"} - 2.600_{titluri\ la\ „C"}) \times (1 - 70\% \times 80\%) = \mathbf{1.496}$	-	1.496
„C"	$4.700_{CP\ „C"} \times 70\% \times 80\% \times 60\% = \mathbf{1.579,2}$	1.579,2	-
	$4.700_{CP\ „C"} \times (1 - 70\% \times 80\% \times 60\%) = \mathbf{3.120,8}$	-	3.120,8
TOTAL CAPITALURI PROPRII DE REPARTIZAT (FĂRĂ REZULTAT)		**7.543,2**	**6.356,8**

Din totalizarea capitalurilor proprii distribuite între grup şi interesul minoritar rezultă suma de 13.900.000.000 lei. Dacă la rezerva grupului redată în tabelul 146 (7.543.200.000 lei) se adaugă rezerva societății-mamă (2.000.000.000 lei) şi se scad titlurile deținute de aceasta la entitatea „A" (5.600.000.000 lei), se obține rezerva consolidată a grupului în valoare de 3.943.200.000 lei (7.543.200.000 lei + 2.000.000.000 lei – 5.600.000.000 lei =

Scanned with OKEN Scanner

= 3.943.200.000 lei).

În mod similar cu distribuirea capitalurilor proprii se procedează la partajarea rezultatului entităților controlate între grup și acționarii minoritari este surprinsă în tabelul 147.

TABELUL 147

PARTAJAREA REZULTATULUI SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ȘI INTERESUL MINORITAR

- mil. lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„A"	$800_{\text{rezultat „A"}}$ x 70% = **560**	560	-
	$800_{\text{rezultat „A"}}$ x 30% = **240**	-	240
„B"	$400_{\text{rezultat „B"}}$ x 70% x 80% = **224**	224	-
	$400_{\text{rezultat „B"}}$ x (1- 70% x 80%) = **176**	-	176
„C"	$100_{\text{rezultat „C"}}$ x 70% x 80% x 60% = **33,6**	33,6	-
	$100_{\text{rezultat „C"}}$ x (1- 70% x 80% x 60%) = **66,4**	-	66,4
TOTAL REZULTAT DE REPARTIZAT		**817,6**	**482,4**

Utilizând datele din tabelele 146 și 147 și transferând rezervele și rezultatul societății-mamă „SM" la rezervele și rezultatul grupului rezultă informații cu privire la:

♦ *rezerve* = 2.000.000.000 lei $_{\text{rezerve „SM"}}$ + 7.543.200.000 lei $_{\text{rezerve distribuite}}$ – – 5.600.000.000 lei $_{\text{titluri la „A"}}$ = 3.943.200.000 lei;

♦ *rezultat grup* = 1.000.000.000 lei $_{\text{rezultat „SM"}}$ + 817.600.000 lei $_{\text{rezultat distribuit}}$ = 1.817.600.000 lei;

♦ *participații minoritare* = 6.356.800.000 lei $_{\text{participații minoritare distribuite}}$;

♦ *rezultat aferent participațiilor minoritare* = 482.400.000 lei $_{\text{rezultat aferent participațiilor minoritare distribuit}}$.

6.3.1.2. Eliminarea în aval

Din exemplul luat a rezultat că eliminarea participațiilor s-a făcut la nivelul societăților deținătoare a titlurilor. În cazul eliminării acțiunilor în aval, operațiunea se realizează la *nivelul societăților la care se dețin participații.*

Scanned with OKEN Scanner

Folosind datele din tabelele 142-145 şi considerând organigrama grupului „SMABCD" (fig. 37), reiese partajarea capitalurilor proprii (fără rezultat) ale societăţilor „A", „B" şi „C" între grup şi interesul minoritar (tabelul 148).

TABELUL 148

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII (FĂRĂ REZULTAT) ALE SOCIETĂŢILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ŞI ACŢIONARII MINORITARI

- mil. lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participaţii minoritare
„A"	$9.500_{CP\ „A"}$ x 70% = **6.650**	6.650	-
	$9.500_{CP\ „A"}$ x 30% = **2.850**	-	2.850
„B"	$6.000_{CP\ „B"}$ x 70% x 80% - $3.700_{titluri\ la\ „B"}$ x 70% = = **770**	770	-
	$6.000_{CP\ „B"}$ x (1 - 70% x 80%) - $3.700_{titluri\ la\ „B"}$ x x (1 - 70%) = $6.000_{CP\ „B"}$ x 44% - $3.700_{titluri\ la\ „B"}$ x x 30% = **1.530**	-	1.530
„C"	$4.700_{CP\ „C"}$ x 70% x 80% x 60% - $2.600_{titluri\ la\ „C"}$ x x 70% x 80% = $4.700_{CP\ „C"}$ x 33,6% - $2.600_{titluri\ la\ „C"}$ x 56% = **123,2**	123,2	-
	$4.700_{CP\ „C"}$ x (1 - 70% x 80% x 60%) - $2.600_{titluri\ la\ „C"}$ x (1 - 70% x 80%) = $4.700_{CP\ „C"}$ x 66,4% - - $2.600_{titluri\ la\ „C"}$ x 44% = **1.976,8**	-	1.976,8
TOTAL CAPITALURI PROPRII DE REPARTIZAT (FĂRĂ REZULTAT)		**7.543,2**	**6.356,8**

În urma totalizării capitalurile proprii distribuite între grup şi interesul minoritar se obţine suma de 13.900.000.000 lei. Dacă la rezerva grupului în valoare de 7.543.200.000 lei (tabelul 148) se adaugă rezerva societăţii-mamă în sumă de 2.000.000.000 lei şi se scad titlurile deţinute de aceasta la întreprinderea „A" (5.600.000.000 lei) se obţine rezerva consolidată a grupului de 3.943.200.000 lei (7.543.200.000 lei + 2.000.000.000 lei – 5.600.000.000 lei = 3.943.200.000 lei).

Asemănător se procedează şi pentru partajarea rezultatului unităţilor controlate între grup şi interesul minoritar. O asemenea acţiune este redată în

Scanned with OKEN Scanner

tabelul 149.

TABELUL 149

PARTAJAREA REZULTATULUI SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ȘI INTERESUL MINORITAR

- mil. lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„A"	$800_{\text{rezultat „A"}}$ x 70% = **560**	560	-
	$800_{\text{rezultat „A"}}$ x 30% = **240**	-	240
„B"	$400_{\text{rezultat „B"}}$ x 70% x 80% = **224**	224	-
	$400_{\text{rezultat „B"}}$ x (1 - 70% x 80%) = **176**	-	176
„C"	$100_{\text{rezultat „C"}}$ x 70% x 80% x 60% = **33,6**	33,6	-
	$100_{\text{rezultat „C"}}$ x (1 - 70% x 80% x 60%) = **66,4**	-	66,4
TOTAL REZULTAT DE REPARTIZAT		**817,6**	**482,4**

Luând în considerare datele din tabele 148 şi 149 şi transferând la rezervele şi rezultatul grupului elementele similare ale întreprinderii consolidante „SM", se constată că în situaţia eliminării participaţiilor în aval se obţin aceleaşi rezultate ca şi în cazul în care excluderea acestora se realizează în amonte.

6.3.2. Forma prin tabloul bilanţului consolidat

Indiferent de tehnica de consolidare care se aplică, rezervele şi rezultatul consolidat, diferenţele de achiziţie, precum şi interesele minoritare determinate în cadrul consolidării directe *trebuie să fie aceleaşi* cu cele care s-ar obţine dacă procesul de consolidare s-ar realiza pe paliere.

În situaţia în care numărul întreprinderilor reţinute în perimetrul de consolidare este suficient de mic, întocmirea bilanţului consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanţului consolidat*. În scopul unei mai bune înţelegeri a modului de întocmire a acestuia prin aplicarea tehnicii de consolidare directe, considerăm organigrama grupului „SMABCDEF" (fig. 38) şi bilanţurile simplificate ale societăţilor componente (tabelele 151-157).

Scanned with OKEN Scanner

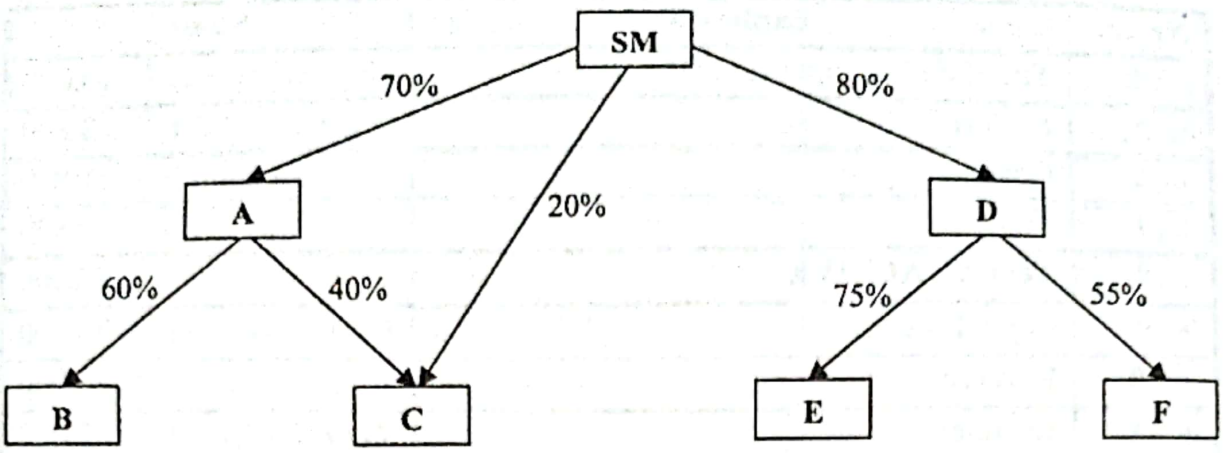


Fig. 38. Organigrama grupului „SMABCDEF"

Din fig. 38 reiese că cele şase societăţi sunt integrate global. Partajarea capitalurilor proprii ale acestora între grup şi minoritari se face în baza procentajului de interes (PI) deţinut de întreprinderea consolidantă (tabelul 150).

TABELUL 150

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL GRUPULUI ŞI AL ACŢIONARILOR MINORITARI

Societatea	Procentaj de interes „SM" (grup)			Procentaj de interes (minoritari)
	Direct	Indirect	Total	
„A"	70%	-	70%	30%
„B"	-	42%„A"	42%	58%
„C"	20%	28%„A"	48%	52%
„D"	80%	-	80%	20%
„E"	-	60%„D"	60%	40%
„F"	-	44%„D"	44%	56%

Odată stabilite metodele de consolidare care se vor folosi, precum şi interesul societăţii-mamă în unităţile controlate, se trece la consolidarea propriu-zisă. Se consideră în acest scop bilanţurile individuale simplificate ale celor şapte societăţi.

TABELUL 151

BILANŢUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂŢII „SM" - mil. lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Imobilizări	14.000
2	Titluri de participare la „A"	7.700
3	Titluri la „C"	1.500

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume
4	Titluri de participare la „D”	10.000
5	Stocuri	2.800
6	Creanțe	1.500
7	Trezorerie	800
8	**TOTAL ACTIVE**	**38.300**
9	Capital social	30.000
10	Rezerve	5.000
11	Rezultat	2.000
12	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**37.000**
13	Datorii	1.300
14	**TOTAL PASIVE**	**38.300**

TABELUL 152

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „A”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	6.500
2	Titluri de participare la „B”	1.400
3	Titluri la „C”	2.600
4	Stocuri	-
5	Creanțe	3.000
6	Trezorerie	2.500
7	**TOTAL ACTIVE**	**16.000**
8	Capital social	12.200
9	Rezerve	1.800
10	Rezultat	1.000
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**15.000**
12	Datorii	1.000
13	**TOTAL PASIVE**	**16.000**

TABELUL 153

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „B”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	3.000
2	Stocuri	1.000
3	Creanțe	250

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume
4	Trezorerie	1.050
5	**TOTAL ACTIVE**	**5.300**
6	Capital social	3.200
7	Rezerve	600
8	Rezultat	400
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**4.200**
10	Datorii	1.100
11	**TOTAL PASIVE**	**5.300**

TABELUL 154

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „C” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	4.500
2	Stocuri	1.500
3	Creanțe	-
4	Trezorerie	2.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**8.000**
6	Capital social	6.000
7	Rezerve	800
8	Rezultat	300
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**7.100**
10	Datorii	900
11	**TOTAL PASIVE**	**8.000**

TABELUL 155

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „D” - mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	8.000
2	Titluri de participare la „E”	4.500
3	Titluri de participare la „F”	2.500
4	Stocuri	-
5	Creanțe	-
6	Trezorerie	1.100
7	**TOTAL ACTIVE**	**16.100**

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Explicații	Sume
8	Capital social	12.000
9	Rezerve	2.000
10	Rezultat	1.300
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**15.300**
12	Datorii	800
13	**TOTAL PASIVE**	**16.100**

TABELUL 156

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „E”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	5.700
2	Stocuri	1.200
3	Creanțe	-
4	Trezorerie	2.800
5	**TOTAL ACTIVE**	**9.700**
6	Capital social	5.500
7	Rezerve	1.000
8	Rezultat	700
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**7.200**
10	Datorii	2.500
11	**TOTAL PASIVE**	**9.700**

TABELUL 157

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „F”

- mil. lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	4.000
2	Stocuri	-
3	Creanțe	1.400
4	Trezorerie	1.500
5	**TOTAL ACTIVE**	**6.900**
6	Capital social	4.300
7	Rezerve	700
8	Rezultat	500
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**5.500**
10	Datorii	1.400
11	**TOTAL PASIVE**	**6.900**

Scanned with OKEN Scanner

Aplicând metoda integrării globale unităţilor „A", „B", „C", „D", „E" şi „F" cu „SM" societate-mamă, rezultă că activele consolidate ale grupului au valorile următoare:

♦ *imobilizări* = imobilizări$_{„SM"}$ + imobilizări$_{„A"}$ + imobilizări$_{„B"}$ + imobilizări$_{„C"}$ + imobilizări$_{„D"}$ + imobilizări$_{„E"}$ + imobilizări$_{„F"}$ = 14.000.000.000 lei + 6.500.000.000 lei + 3.000.000.000 lei + 4.500.000.000 lei + 8.000.000.000 lei + 5.700.000.000 lei + 4.000.000.000 lei = 45.700.000.000 lei;

♦ *stocuri* = stocuri$_{„SM"}$ + stocuri$_{„B"}$ + stocuri$_{„C"}$ + stocuri$_{„E"}$ = 2.800.000.000 lei + 1.000.000.000 lei + 1.500.000.000 lei + 1.200.000.000 lei = 6.500.000.000 lei;

♦ *creanţe* = creanţe$_{„SM"}$ + creanţe$_{„A"}$ + creanţe$_{„B"}$ + creanţe$_{„F"}$ = = 1.500.000.000 lei + 3.000.000.000 lei + 250.000.000 lei + 1.400.000.000 lei = 6.150.000.000 lei;

♦ *trezorerie* = trezorerie$_{„SM"}$ + trezorerie$_{„A"}$ + trezorerie$_{„B"}$ + trezorerie$_{„C"}$ + trezorerie$_{„D"}$ + trezorerie$_{„E"}$ + trezorerie$_{„F"}$ = 800.000.000 lei + + 2.500.000.000 lei + 1.050.000.000 lei + 2.000.000.000 lei + 1.100.000.000 lei + 2.800.000.000 lei + 1.500.000.000 lei = 11.750.000.000 lei.

În urma totalizării acestor elemente se obţine valoarea activelor grupului consolidat (70.100.000.000 lei). Determinarea capitalului propriu al grupului, spre deosebire de stabilirea valorii activelor acestuia, este o operaţiune complexă. Aceasta rezultă din tabelele 158 şi 159.

TABELUL 158

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII (FĂRĂ REZULTAT) ALE SOCIETĂŢILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ŞI ACŢIONARII MINORITARI

- mil. lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participaţii minoritare
„A"	$(14.000_{CP\ „A"} - 1.400_{titluri\ la\ „B"} - 2.600_{titluri\ la\ „C"}) \times 70\% =$ **7.000**	7.000	-
	$(14.000_{CP\ „A"} - 1.400_{titluri\ la\ „B"} - 2.600_{titluri\ la\ „C"}) \times 30\% =$ **3.000**	-	3.000
„B"	$3.800_{CP\ „B"} \times 70\% \times 60\% =$ **1.596**	1.596	-
	$3.800_{CP\ „B"} \times (1 - 70\% \times 60\%) =$ **2.204**	-	2.204

Scanned with OKEN Scanner

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participații minoritare
„C”	$6.800_{CP\ „C”}$ x 70% x 40% + $6.800_{CP\ „C”}$ x 20% = **= 3.264**	3.264	-
	$6.800_{CP\ „C”}$ x [(1 - 70% x 40%) - 20%] = $6.800_{CP\ „C”}$ x 52% = **3.536**	-	3.536
„D”	($14.000_{CP\ „D”}$ - $4.500_{titluri\ la\ „E”}$ - $2.500_{titluri\ la\ „F”}$) x x 80% = **5.600**	5.600	-
	($14.000_{CP\ „D”}$ - $4.500_{titluri\ la\ „E”}$ - $2.500_{titluri\ la\ „F”}$) x x 20% = **1.400**	-	1.400
„E”	$6.500_{CP\ „E”}$ x 80% x 75% = **3.900**	3.900	-
	$6.500_{CP\ „E”}$ x (1 - 80% x 75%) = **2.600**	-	2.600
„F”	$5.000_{CP\ „F”}$ x 80% x 55% = **2.200**	2.200	-
	$5.000_{CP\ „F”}$ x (1 - 80% x 55%) = **2.800**	-	2.800
TOTAL CAPITALURI PROPRII DE REPARTIZAT (FĂRĂ REZULTAT)		**23.560**	**15.540**
Titluri de participare la „A” la cost de achiziție		7.700	-
Titluri la „C” la cost de achiziție		1.500	-
Titluri de participare la „D” la cost de achiziție		10.000	-
TOTAL TITLURI DEȚINUTE DE „SM”		**19.200**	-
DIFERENȚE (formează rezerva grupului)		**+ 4.360**	-

TABELUL 159

PARTAJAREA REZULTATULUI SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ȘI INTERESUL MINORITAR

- mil. lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„A”	$1.000_{rezultat\ „A”}$ x 70% = **700**	700	-
	$1.000_{rezultat\ „A”}$ x 30% = **300**	-	300
„B”	$400_{rezultat\ „B”}$ x 70% x 60% = **168**	168	-
	$400_{rezultat\ „B”}$ x (1 - 70% x 60%) = **232**	-	232
„C”	$300_{rezultat\ „C”}$ x 70% x 40% + $300_{rezultat\ „C”}$ x 20% = **= 144**	144	-
	$300_{rezultat\ „C”}$ x [(1 - 70% x 40%) - 20%] = = $300_{rezultat\ „C”}$ x 52% = **156**	-	156

Scanned with OKEN Scanner

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„D"	$1.300_{\text{rezultat „D"}}$ x 80% = **1.040**	1.040	-
	$1.300_{\text{rezultat „D"}}$ x 20% = **260**	-	260
„E"	$700_{\text{rezultat „E"}}$ x 80% x 75 = **420**	420	-
	$700_{\text{rezultat „E"}}$ x (1 - 80% x 75%) = **280**	-	280
„F"	$500_{\text{rezultat „F"}}$ x 80% x 55% = **220**	220	-
	$500_{\text{rezultat „F"}}$ x (1 - 80% x 55%) = **280**	-	280
TOTAL REZULTAT DE REPARTIZAT		**2.692**	**1.508**

Dacă la rezerva grupului de 4.360.000.000 lei (tabelul 158) se adaugă rezerva societății-mamă (5.000.000.000 lei), înseamnă că rezerva consolidată a grupului este de **9.360.000.000 lei** (4.360.000.000 lei + 5.000.000.000 lei = 9.360.000.000 lei). Adunând, de asemenea, la rezultatul grupului în valoare de 2.692.000.000 lei (tabelul 159) pe cel al întreprinderii „SM" (2.000.000.000 lei), se obține rezultatul consolidat al grupului în sumă de **4.692.000.000 lei** (2.692.000.000 lei + 2.000.000.000 lei = 4.692.000.000 lei).

Tabloul bilanțului consolidat al grupului „SMABCDEF" este rezultatul sintetizării calculelor efectuate. El este redat în tabelul 160.

Comparând datele rezultate prin folosirea tehnicii de consolidare directe (tabelul 160) cu cele stabilite pe baza aplicării consolidării pe paliere (tabelul 139) se constată că acestea sunt identice, indiferent de tehnica de consolidare utilizată.

6.3.3. Forma prin înregistrări contabile

În situația în care numărul societăților care alcătuiesc ansamblul consolidat este mare, trebuie elaborat *jurnalul de consolidare*. Acesta va surprinde, ca și în cazul folosirii tabloului bilanțului consolidat, toate etapele de parcurs pentru aplicarea tehnicii de consolidare directe unui grup de societăți.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 160

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI "SMABCDEF" **- mil. lei -**

Elemente	„SM"	Societăți cuprinse în perimetrul de consolidare						Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat
		„A"	„B"	„C"	„D"	„E"	„F"			
Imobilizări	14.000	6.500	3.000	4.500	8.000	5.700	4.000	45.700	-	45.700
Titluri la "A"	7.700	-	-	-	-	-	-	7.700	- 7.700	-
Titluri la "B"	-	1.400	-	-	-	-	-	1.400	- 1.400	-
Titluri la "C"	1.500	2.600	-	-	-	-	-	4.100	- 4.100	-
Titluri la "D"	10.000	-	-	-	-	-	-	10.000	- 10.000	-
Titluri la "E"	-	-	-	-	4.500	-	-	4.500	- 4.500	-
Titluri la "F"	-	-	-	-	2.500	-	-	2.500	- 2.500	-
Titluri puse în echivalență	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stocuri	2.800	-	1.000	1.500	-	1.200	-	6.500	-	6.500
Creanțe	1.500	3.000	250	-	-	-	1.400	6.150	-	6.150
Trezorerie	800	2.500	1.050	2.000	1.100	2.800	1.500	11.750	-	11.750
TOTAL ACTIVE	**38.300**	**16.000**	**5.300**	**8.000**	**16.100**	**9.700**	**6.900**	**100.300**	**- 30.200**	**70.100**
Capital social	30.000	12.200	3.200	6.000	12.000	5.500	4.300	73.200	-12.200-3.200-6.000-12.000-5.500--4.300	30.000
Rezerve	5.000	1.800	600	800	2.000	1.000	700	11.900	-1.800-600-800-2.000 -1.000-700 + +2.100 + 616-56+ 1.200 + 300 +200	9.360
Rezultat	2.000	1.000	400	300	1.300	700	500	6.200	-2.000-1.000-400-300-1.300-700-500	-
Datorii	1.300	1.000	1.100	900	800	2.500	1.400	9.000	-	9.000
Rezultat grup	-	-	-	-	-	-	-	-	+2.000+700+168+144+1.040+420+ +220	*4.692*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	-	-	-	-	-	300+232+156+260+ 280+280	*1.508*
Participații minoritare	-	-	-	-	-	-	-	-	4.200+1.784+2.756+2.800+1.700+ +2.300	*15.540*
TOTAL PASIVE	**38.300**	**16.000**	**5.300**	**8.000**	**16.100**	**9.700**	**6.900**	**100.300**	**- 30.200**	**70.100**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplificarea celor menţionate are la bază organigrama grupului „SMABCDEF" prezentată în fig. 38. Din această reprezentare grafică reiese că metoda folosită pentru consolidarea entităţilor care alcătuiesc ansamblul consolidat este cea a integrării globale. Partajarea capitalurilor proprii ale unităţilor controlate se face în concordanţă cu procentajele de interes reflectate în tabelul 150.

Consolidarea societăţilor „A", „B", „C", „D", „E" şi „F" la întreprinderea-mamă „SM" se evidenţiază prin parcurgerea următoarelor etape:

a) cumularea globală a tuturor posturilor unităţilor consolidate la posturile similare ale entităţii „SM":

%	=	%	100.300	100.300
Imobilizări„SM+A+B+C+D+E+F"		Capital social„SM"	45.700	30.000
Titluri de participare la „A"		Rezerve„SM"	7.700	5.000
Titluri de participare la „B"		Rezultat„SM"	1.400	2.000
Titluri la „C"		Capital social„A"	4.100	12.200
Titluri de participare la „D"		Rezerve„A"	10.000	1.800
Titluri de participare la „E"		Rezultat„A"	4.500	1.000
Titluri de participare la „F"		Capital social„B"	2.500	3.200
Stocuri„SM+A+B+C+D+E+F"		Rezerve„B"	6.500	600
Creanţe„SM+A+B+C+D+E+F"		Rezultat„B"	6.150	400
Trezorerie„SM+A+B+C+D+E+F"		Capital social„C"	11.750	6000
		Rezerve„C"		800
		Rezultat„C"		300
		Capital social„D"		12.000
		Rezerve„D"		2.000
		Rezultat„D"		1.300
		Capital social„E"		5.500
		Rezerve„E"		1.000
		Rezultat„E"		700
		Capital social„F"		4.300
		Rezerve„F"		700
		Rezultat„F"		500
		Datorii„SM+A+B+C+D+E+F"		9.000

Conturile grupului „SMABCDEF" sunt afectate de înregistrările contabile efectuate. Acestea prezintă următoarea situaţie:

♦ pentru active:

Scanned with OKEN Scanner

D	Imobilizări	C
47.500		

D	Titluri de participare la „A”	C
7.700		

D	Stocuri	C
6.500		

D	Creanțe	C
6.150		

D	Titluri de participare la „B”	C
1.400		

D	Trezorerie	C
11.750		

D	Titluri la „C”	C
4.100		

D	Titluri de participare la „D”	C
10.000		

D	Titluri de participare la „E”	C
4.500		

D	Titluri de participare la „F”	C
2.500		

♦ pentru capitaluri proprii şi datorii:

D	Capital social „SM”	C
	30.000	

D	Rezerve „SM”	C
	5.000	

D	Rezultat „SM”	C
	2.000	

D	Capital social „A”	C
	12.200	

D	Rezerve „A”	C
	1.800	

D	Rezultat „A”	C
	1.000	

D	Capital social „B”	C
	3.200	

D	Rezerve „B”	C
	600	

D	Rezultat „B”	C
	400	

D	Capital social „C”	C
	6.000	

D	Rezerve „C”	C
	800	

D	Rezultat „C”	C
	300	

D	Capital social „D”	C
	12.000	

D	Rezerve „D”	C
	2.000	

D	Rezultat „D”	C
	1.300	

D	Capital social „E”	C
	5.500	

D	Rezerve „E”	C
	1.000	

D	Rezultat „E”	C
	700	

Scanned with OKEN Scanner

D	Capital social„F"	C
		4.300

D	Rezerve„F"	C
		700

D	Rezultat„F"	C
		500

D	Datorii	C
		9.000

b) eliminarea titlurilor deţinute direct şi indirect de către societatea-mamă la întreprinderile din cadrul grupului, în corespondenţă cu cota-parte din capitalurile proprii (fără rezultat) ale acestora care revine întreprinderii dominante, evidenţierea interesului minoritar în entităţile controlate, precum şi transferul rezervelor consolidantei „SM" la rezervele grupului:

%	=	%	50.100	50.100
Capital social„A"		Titluri de participare la „A"	12.200	7.700
Rezerve„A"		Titluri de participare la „B"	1.800	1.400
Capital social„B"		Titluri la „C"	3.200	4.100
Rezerve„B"		Titluri de participare la „D"	600	10.000
Capital social„C"		Titluri de participare la „E"	6.000	4.500
Rezerve„C"		Titluri de participare la „F"	800	2.500
Capital social„D"		Rezerve	12.000	4.360
Rezerve„D"		Participaţii minoritare	2.000	15.540
Capital social„E"			5.500	
Rezerve„E"			1.000	
Capital social„F"			4.300	
Rezerve„F"			700	
Rezerve„SM"	=	Rezerve	5.000	5.000

În contul de *„Rezerve"* şi în cel de *„Participaţii minoritare"* se înregistrează, în felul acesta, valorile rezultate ca urmare a efectuării următoarelor calcule:

a) pentru ***rezerve***:

♦ $Rezerve_{„A"}$ = 14.000.000.000 lei $_{CP\ „A"}$ x 70% – 7.700.000.000 lei $_{titluri\ la\ „A"}$ = 9.800.000.000 lei – 7.700.000.000 lei = 2.100.000.000 lei;

♦ $Rezerve_{„B"}$ = 3.800.000.000 lei $_{CP\ „B"}$ x 70% x 60% – 1.400.000.000 lei $_{titluri\ la\ „B"}$ x 70% = 1.596.000.000 lei – 980.000.000 lei = 616.000.000 lei;

♦ $Rezerve_{„C"}$ = (6.800.000.000 lei $_{CP\ „C"}$ x 70% x 40% – 2.600.000.000 lei $_{titluri\ la\ „C"}$ x 70%) + (6.800.000.000 lei $_{CP\ „C"}$ x 20% – 1.500.000.000 lei $_{titluri\ la\ „C"}$) =

Scanned with OKEN Scanner

= (1.904.000.000 lei – 1.820.000.000 lei) + (1.360.000.000 lei – 1.500.000.000 lei) = 84.000.000 lei – 140.000.000 lei = – 56.000.000 lei;

♦ *Rezerve*$_{„D"}$ = 14.000.000.000 lei$_{CP\ „D"}$ x 80% – 10.000.000.000 lei$_{titluri\ la\ „D"}$ = 11.200.000.000 lei – 10.000.000.000 lei = 1.200.000.000 lei;

♦ *Rezerve*$_{„E"}$ = 6.500.000.000 lei$_{CP\ „E"}$ x 80% x 75% – 4.500.000.000 lei$_{titluri\ la\ „E"}$ x 80% = 3.900.000.000 lei – 3.600.000.000 lei = 300.000.000 lei;

♦ *Rezerve*$_{„F"}$ = 5.000.000.000 lei$_{CP\ „F"}$ x 80% x 55% – 2.500.000.000 lei$_{titluri\ la\ „F"}$ x 80% = 2.200.000.000 lei – 2.000.000.000 lei = 200.000.000 lei;

■ ***Rezerve*** = Rezerve$_{„A"}$ + Rezerve$_{„B"}$ + Rezerve$_{„C"}$ + Rezerve$_{„D"}$ + + Rezerve$_{„E"}$ + Rezerve$_{„F"}$ = 2.100.000.000 lei + 616.000.000 lei + (– 56.000.000 lei) + 1.200.000.000 lei + 300.000.000 lei + 200.000.000 lei = ***4.360.000.000 lei***;

b) pentru ***participaţii minoritare***:

♦ *Participaţii minoritare*$_{„A"}$ = 14.000.000.000 lei$_{CP\ „A"}$ x 30% = = 4.200.000.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare*$_{„B"}$ = 3.800.000.000 lei$_{CP\ „B"}$ x (1 – 70% x x 60%) – 1.400.000.000 lei$_{titluri\ la\ „B"}$ x 30% = 2.204.000.000 lei – 420.000.000 lei = 1.784.000.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare*$_{„C"}$ = 6.800.000.000 lei$_{CP\ „C"}$ x [(1 – 70% x x 40%) – 20%] – 2.600.000.000 lei$_{titluri\ la\ „C"}$ x 30% = 6.800.000.000 lei$_{CP\ „C"}$ x x 52% – 780.000.000 lei = 3.536.000.000 lei – 780.000.000 lei = 2.756.000.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare*$_{„D"}$ = 14.000.000.000 lei$_{CP\ „D"}$ x 20% = = 2.800.000.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare*$_{„E"}$ = 6.500.000.000 lei$_{CP\ „E"}$ x (1 – 80% x x 75%) – 4.500.000.000 lei$_{titluri\ la\ „E"}$ x 20% = 2.600.000.000 lei – 900.000.000 lei = 1.700.000.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare*$_{„F"}$ = 5.000.000.000 lei$_{CP\ „F"}$ x (1 – 80% x x 55%) – 2.500.000.000 lei$_{titluri\ la\ „F"}$ x 20% = 2.800.000.000 lei – 500.000.000 lei = 2.300.000.000 lei;

■ ***Participaţii minoritare*** = Participaţii minoritare$_{„A"}$ + Participaţii minoritare$_{„B"}$ + Participaţii minoritare$_{„C"}$ + Participaţii minoritare$_{„D"}$ + Participa-

Scanned with OKEN Scanner

ții minoritare„E" + Participații minoritare„F" = 4.200.000.000 lei + 1.784.000.000 lei + 2.756.000.000 lei + 2.800.000.000 lei + 1.700.000.000 lei + 2.300.000.000 lei = ***15.540.000.000 lei***.

După efectuarea înregistrărilor menționate, capitalul social și rezervele societăților consolidate („A", „B", „C", „D", „E" și „F"), precum și titlurile deținute de „SM" la acestea au fost eliminate. S-a realizat, de asemenea, transferul rezervelor întreprinderii consolidante la cele ale grupului.

Imaginea conturilor afectate de întocmirea articolele contabile precedente este următoarea:

D	Capital social„A"	C
12.200		12.200

D	Rezerve„A"	C
1.800		1.800

D	Titluri de participare la „A"	C
7.700		7.700

D	Capital social„B"	C
3.200		3.200

D	Rezerve„B"	C
600		600

D	Titluri de participare la „B"	C
1.400		1.400

D	Capital social„C"	C
6.000		6.000

D	Rezerve„C"	C
800		800

D	Titluri la „C"	C
4.100		4.100

D	Capital social„D"	C
12.000		12.000

D	Rezerve„D"	C
2.000		2.000

D	Titluri de participare la „D"	C
10.000		10.000

D	Capital social„E"	C
5.500		5.500

D	Rezerve„E"	C
1.000		1.000

D	Titluri de participare la „E"	C
4.500		4.500

D	Capital social„F"	C
4.300		4.300

D	Rezerve„F"	C
700		700

D	Titluri de participare la „F"	C
2.500		2.500

D	Rezerve	C
		4.360
		5.000

D	Participații minoritare	C
		15.540

D	Rezerve„SM"	C
5.000		5.000

Scanned with OKEN Scanner

c) partajarea rezultatelor entităţilor controlate între grup şi interesul minoritar şi transferarea rezultatului societăţii-mamă la cel al grupului:

%	=	%	**4.200**	**4.200**
Rezultat„A"		Rezultat grup	1.000	2.692
Rezultat„B"		Rezultat aferent participaţi-	400	1.508
Rezultat„C"		ilor minoritare	300	
Rezultat„D"			1.300	
Rezultat„E"			700	
Rezultat„F"			500	
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	2.000	2.000

Mărimile pe care le înregistrează conturile de *rezultate* aferente *grupului* şi *participaţiilor minoritare* reies din următoarele calcule:

a) pentru ***rezultatul grupului*** *(fără rezultatul societăţii-mamă)*:

♦ *Rezultat grup„A"* = 1.000.000.000 lei $_{\text{rezultat „A"}}$ x 70% = 700.000.000 lei;

♦ *Rezultat grup„B"* = 400.000.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 70% x 60% = 168.000.000 lei;

♦ *Rezultat grup„C"* = 300.000.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 70% x 40% + 300.000.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 20% = 84.000.000 lei + 60.000.000 lei = 144.000.000 lei;

♦ *Rezultat grup„D"* = 1.300.000.000 lei $_{\text{rezultat „D"}}$ x 80% = 1.040.000.000 lei;

♦ *Rezultat grup„E"* = 700.000.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 80% x 75% = 420.000.000 lei;

♦ *Rezultat grup„F"* = 500.000.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x 80% x 55% = 220.000.000 lei;

■ ***Rezultat grup*** = Rezultat grup„A" + Rezultat grup„B" + Rezultat grup„C" + Rezultat grup„D" + Rezultat grup„E" + Rezultat grup„F" = 700.000.000 lei + 168.000.000 lei + 144.000.000 lei + 1.040.000.000 lei + 420.000.000 lei + 220.000.000 lei = ***2.692.000.000 lei***;

b) pentru ***rezultatul aferent participaţiilor minoritare***:

♦ *Rezultat aferent participaţiilor minoritare„A"* = 1.000.000.000 lei $_{\text{rezultat „A"}}$ x 30% = 300.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Rezultat aferent participațiilor minoritare*$_{„B"}$ = 400.000.000 lei$_{\text{rezultat „B"}}$ x x (1 – 70% x 60%) = 232.000.000 lei;

♦ *Rezultat aferent participațiilor minoritare*$_{„C"}$ = 300.000.000 lei$_{\text{rezultat „C"}}$ x x [(1 – 70% x 40%) – 20%] = 300.000.000 lei$_{\text{rezultat „C"}}$ x 52% = 156.000.000 lei;

♦ *Rezultat aferent participațiilor minoritare*$_{„D"}$ = 1.300.000.000 lei$_{\text{rezultat „D"}}$ x 20% = 260.000.000 lei;

♦ *Rezultat aferent participațiilor minoritare*$_{„E"}$ = 700.000.000 lei$_{\text{rezultat „E"}}$ x x (1 – 80% x 75%) = 280.000.000 lei;

♦ *Rezultat aferent participațiilor minoritare*$_{„F"}$ = 500.000.000 lei$_{\text{rezultat „F"}}$ x x (1– 80% x 55%) = 280.000.000 lei;

■ ***Rezultat aferent participațiilor minoritare*** = Rezultat aferent participațiilor minoritare$_{„A"}$ + Rezultat aferent participațiilor minoritare$_{„B"}$ + Rezultat aferent participațiilor minoritare$_{„C"}$ + Rezultat aferent participațiilor minoritare$_{„D"}$ + Rezultat aferent participațiilor minoritare$_{„E"}$ + Rezultat aferent participațiilor minoritare$_{„F"}$ = 300.000.000 lei + 232.000.000 lei + 156.000.000 lei + 260.000.000 lei + 280.000.000 lei + 280.000.000 lei = = ***1.508.000.000 lei.***

Situația elementelor afectate de înregistrările contabile precedente este următoarea:

D	Rezultat$_{„A"}$	C
1.000		1.000

D	Rezultat$_{„B"}$	C
400		400

D	Rezultat$_{„C"}$	C
300		300

D	Rezultat$_{„D"}$	C
1.300		1.300

D	Rezultat$_{„E"}$	C
700		700

D	Rezultat$_{„F"}$	C
500		500

D	Rezultat grup	C
		2.692
		2.000

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		1.508

Din cele abordate reiese că tehnica consolidării directe nu permite segmentarea informației în interiorul grupului. Având în vedere înregistrările con-

Scanned with OKEN Scanner

tabile efectuate, elementele de active, precum şi cele de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMABCDEF" se prezintă astfel:

♦ activele sunt în valoare totală de 70.100.000.000 lei şi au următoarea componenţă:

D	Imobilizări	C
47.500		
	Sf_d 45.700	

D	Stocuri	C
6.500		
	Sf_d 6.500	

D	Creanţe	C
6.150		
	Sf_d 6.150	

D	Trezorerie	C
11.750		
	Sf_d 11.750	

♦ capitalul propriu şi datoriile reprezintă, de asemenea, 70.100.000.000 lei şi au structura următoare:

D	Capital social „SM"	C
	30.000	
Sf_c 30.000		

D	Rezerve	C
	4.360	
	5.000	
Sf_c 9.360		

D	Rezultat grup	C
	2.692	
	2.000	
Sf_c 4.692		

D	Participaţii minoritare	C
	15.540	
Sf_c 15.540		

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
	1.508	
Sf_c 1.508		

D	Datorii	C
	9.000	
Sf_c 9.000		

Indiferent dacă eliminarea participaţiilor se face în amonte sau în aval, înregistrările contabile din jurnalul de consolidare corespunzătoare aplicării tehnicii de consolidare directe sunt cele prezentate anterior.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. **ANDONE A., ŢUGUI AL.,** *Sisteme inteligente în management, contabilitate, finanţe-bănci, marketing*, Editura Economică, Bucureşti, 1999
2. **ANDRONIC B. C.,** *Performanţa firmei*, Editura Polirom, Iaşi, 2000
3. **BERHECI I.,** *Aspecte privind elaborarea situaţiilor financiare consolidate la societăţile bancare*, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
4. **BUDUGAN DORINA, BERHECI I.,** *Modele de gestiune internă a stocurilor şi calculaţia costurilor*, Editura Cantes, Iaşi, 1998
5. **BUDUGAN DORINA,** *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001
6. **BOUQIN H.,** *Contabilitate de gestiune*, Editura Moldova, Iaşi, 2004 (traducerea şi studiul introductiv de N. Tabără)
7. **CĂLIN O., RISTEA M., NEAMŢU H., VĂDUVA I.,** *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1997
8. **COLASSE B.,** *Contabilitate generală*, ediţia a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995 (traducere de N. Tabără)
9. **COLINET F.,** *Pratique des comptes consolidés*, Nouvelles normes de consolidation, 3ème édition, Dunod, Paris, 2001
10. **DĂNESCU TATIANA,** *Conturile anuale*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2000
11. **DUMITREAN E.,** *Contabilitate financiară II*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001
12. **DUMITREAN E., SCORŢESCU GH., TOMA C., BERHECI I., MARDIROS DANIELA,** *Contabilitate financiară I*, vol. I-II, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
13. **FELEAGĂ N. (COORDONATOR),** *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996
14. **FELEAGĂ N., IONAŞCU I.,** *Tratat de contabilitate*, vol. I-II, Editura Economică, Bucureşti, 1998
15. **FELEAGĂ N.,** *Sisteme contabile comparate*, ediţia a II-a, vol. II-III, Editura Economică, Bucureşti, 2000
16. **GEORGESCU IULIA,** *Conturile anuale în societăţile comerciale*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 1999
17. **GEORGESCU IULIA, MACOVEI CORINA, BERHECI MARIA,** *Conta-*

Scanned with OKEN Scanner

bilitatea firmei, Editura Junimea, Iaşi, 2003
18. **HALIGA I.**, *Situaţii financiare consolidate la instituţiile de credit*, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
19. **HERRING C. H. III**, *Business Combinations & International Accounting*, South Western (Thomson Learning), Ohio, 2003
20. **HOROMNEA E.**, *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde şi aplicaţii*, vol. II, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2003
21. **HOROMNEA E.**, *Lexicon contabil-financiar armonizat cu Directivele Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2003
22. **HOROMNEA E., BERHECI I. (COORDONATORI)**, *Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
23. **IONAŞCU I.**, *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane*, Editura Economică, Bucureşti, 2003
24. **ISTRATE C.**, *Fiscalitatea şi contabilitatea firmei*, ediţia a II-a, Editura Polirom, Iaşi, 2000
25. **ISTRATE C.**, *Reflectarea în situaţiile financiare consolidate a pierderii filialelor sau întreprinderilor asociate*, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
26. **LEBRUN B.**, *Les comptes consolidés*, DEMOS, Paris, 1998
27. **MALCIU LILIANA**, *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 2000
28. **MARDIROS DANIELA**, *Decizii şi previziuni fundamentate pe datele sistemului de contabilitate în partidă dublă al agenţilor economici*, Teză de doctorat, Iaşi, 2004
29. **MATIŞ D.**, *Contabilitatea operaţiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003
30. **MIRONIUC MARILENA**, *Analiza performanţelor economico-financiare ale întreprinderii*, Editura Junimea, Iaşi, 1999
31. **MONTIER J., SCONGAMIGLIO G.**, *Techniques de consolidation*, Economica, Paris, 1995
32. **MUNTEANU V.**, *Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societăţile de grup*, Editura LUCMAN SERV, Bucureşti, 1997
33. **MUNTEANU V., ŢURCANU A.**, *Grupurile de societăţi. Consolidarea contabilă*, Editura Economică, Bucureşti, 1998
34. **MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE**, *Reglementări contabile pentru agenţi economici*, Editura Economică, Bucureşti, 2002

Scanned with OKEN Scanner

35. **NEEDLES E.B., ANDERSON JR. H. R., CALDWELL J.C.**, *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a 5-a, Editura Arc, 2001
36. **NICA P. ȘI COLAB.**, *Management*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2001
37. **NICOLESCU O., VERBONCU I.**, *Management*, Editura Economică, București, 1997
38. **OLIMID LAVINIA**, *Măsurarea rezultatului contabil*, Editura Economică, București, 1998
39. **OPREA D.**, *Analiza și proiectarea sistemelor informaționale economice*, Editura Polirom, Iași, 1999
40. **OPREA D.**, *Managementul proiectelor*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2001
41. **PAHONE CARMEN LUIZA**, *Contabilitate financiară*, Editura Junimea, Iași, 2002
42. **PÂNTEA I. P.**, *Contabilitatea financiară a agenților economici din România*, ediția a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999
43. **PÂNTEA I. P., BODEA GH.**, *Contabilitatea românească armonizată cu Directivele Contabile Europene*, Editura Intelcredo, Deva, 2003
44. **PÂNTEA I. P., POP A. (COORDONATORI)**, *Contabilitate financiară*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2004
45. **PETRESCU SILVIA, MIRONIUC MARILENA**, *Analiza economico-financiară. Teorie și aplicații*, Editura Tiparul, Iași, 2002
46. **PETRIȘ R.**, *Bazele contabilității*, Editura GORUN, Iași, 2002
47. **PETRIȘ R., GEORGESCU IULIA, BUDUGAN DORINA, BEȚIANU LEONTINA**, *Bazele contabilității. Concepte. Modele. Glosar*, Editura GORUN, Iași, 2003
48. **PETRIȘ R., ISTRATE C.**, *Analize contabile și tehnici de consolidare*, Editura GORUN, Iași, 2003
49. **PETRIȘ R., ISTRATE C., BUDUGAN DORINA, GEORGESCU IULIA**, *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, IAS 27 „Situații financiare consolidate și contabilizarea investițiilor în filiale"*, Editura CECCAR, București, 2004
50. **POP A.**, *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002
51. **RAFFOURNIER B.**, *Les normes comptables internationales*, Economica, Paris, 1996
52. **RĂILEANU V.**, *Informație, analiză și decizie în contabilitate*, Editura MEDICAROM CF 94, București, 1998
53. **RICHARD J.**, *Analyse financière et gestion des groupes*, Economica, Paris,

Scanned with OKEN Scanner

2000
54. **RISTEA M.**, *Noul sistem contabil al agenţilor economici din România*, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994
55. **RISTEA M.**, *Contabilitatea rezultatului întreprinderii*, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 1997
56. **RISTEA M., CUCU C., LĂZĂRESCU C.**, *Contabilitatea întreprinderii*, vol. I., Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1997
57. **SĂCĂRIN M.**, *Contabilitatea grupurilor multinaţionale*, Editura Economică, Bucureşti, 2001
58. **SCORŢESCU Fl. I.**, *Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime utilizate de unităţile horticole*, în „Lucrări Ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 44, seria Horticultură, 2001.
59. **SCORŢESCU FL. I.**, *The proportional integration method used for the agricultural societies consolidation*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 45, seria Agronomie, 2002
60. **SCORŢESCU FL. I.**, *The consolidation of th commercial societies with agricultural profile through the total integration method*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 45, seria Agronomie, 2002
61. **SCORŢESCU FL. I.**, *Some aspects looking the consolidation of the commercial societies by using the direct and the plateau consolidation technique*, în "Globalizarea şi educaţia economică universitară", vol. II, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
62. **SCORŢESCU FL. I.**, *Unele aspecte cu privire la activităţile controlate în comun*, în Anuarul Universităţii „Petre Andrei" Iaşi, tomul XIV, secţiunea Economie, Editura Junimea, Iaşi, 2004
63. **SCORŢESCU FL. I.**, *Puncte de vedere cu privire la activele controlate în comun*, în „Lucrări ştiinţifice", vol. 47, seria Agronomie, Editura „Ion Ionescu de la Brad " Iaşi, 2004
64. **SCORŢESCU FL. I.**, *Unele aspecte cu privire la diferenţa din prima consolidare la societăţile de grup*, în „Lucrări ştiinţifice", vol. 47, seria Agronomie, Editura „Ion Ionescu de la Brad " Iaşi, 2004
65. **SCORŢESCU FL. I.**, *Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în patrimoniu*, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
66. **SCORŢESCU FL. I.**, *Aspecte privind omogenizarea metodelor de evaluare a*

Scanned with OKEN Scanner

stocurilor la ieşirea din patrimoniu, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
67. **SCORŢESCU GH.**, *Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici*, ediţia a II-a (revăzută şi completată), Editura Dosoftei, Iaşi, 1996
68. ***. **STANDARDELE INTERNAŢIONALE DE CONTABILITATE**, Editura Economică, Bucureşti, 2002
69. **TABĂRĂ N.**, *Analiza economică pe baza bilanţului contabil la nivel de întreprindere*, Revista Tribuna Economică, nr. 27/1992
70. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E.**, *Informaţia contabilă şi procesul decizional*, Revista Tribuna Economică, nr. 39/1997
71. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E.**, *Informaţia contabilă-financiară a întreprinderilor multinaţionale*, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 7-8/2000
72. **TABĂRĂ, N., HOROMNEA, E., TOMA C.**, *Conturile anuale în procesul decizional*, Editura Moldova, Iaşi, 2001
73. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E., TOMA C.**, *Analiză contabil-financiară. Teorii, concepte, metode şi tehnici de valorificare a informaţiei contabil-financiare în procesul decizional*, Editura Moldova, Iaşi, 2001
74. **TABĂRĂ N.**, *Contabilitate naţională*, ediţia a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 2003
75. **TOMA C.**, *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iaşi, 2001
76. **ŢUGUI AL.**, *Contabilitatea inflaţiei*, Editura Economică, Bucureşti, 2000
77. ***. Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 33/29.01.1998.
78. ***. Legea nr. 82/1991 a contabilităţii, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 629/26.08.2002
79. ***. Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 242/31.05.1999
80. ***. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, nr. 927/23.12.2003
81. ***. Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României nr. 112/06.02.2004
82. ***. Ordonanţa Guvernului României nr. 83/2004 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, nr. 793/27.08.2004
83. ***. Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 32/2001 pentru reglementarea unor probleme financiare, Monitorul Oficial al României, nr. 110/05.03.2001
84. ***. Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 138/2004 pentru modifi-

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL DE CONTURI GENERAL[1]

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE

101 Capital[2]

1011 Capital subscris nevărsat

1012 Capital subscris vărsat

1015 Patrimoniul regiei

1016 Patrimoniul public

104 Prime de capital

1041 Prime de emisiune

1042 Prime de fuziune

1043 Prime de aport

1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

105 Rezerve din reevaluare

1051 Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie

1058 Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative

106 Rezerve

1061 Rezerve legale

1062 Rezerve pentru acţiuni proprii

1063 Rezerve statutare sau contractuale

1068 Alte rezerve

107 Rezerve din conversie

11 REZULTATUL REPORTAT

117 Rezultatul reportat

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată

1172 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29 „Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste"

1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale

1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, Monitorul Oficial al României, nr. 85/20.02.2001.

[2] În funcţie de forma juridică a întreprinderii se va înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

Scanned with OKEN Scanner

12 REZULTATUL EXERCIȚIULUI
121 Profit și pierdere
129 Repartizarea profitului
13 SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
131 Subvenții pentru investiții
15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI
151 Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
1514 Provizioane pentru restructurare
1518 Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli
16 ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE
161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci
1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
162 Credite bancare pe termen lung
1621 Credite bancare pe termen lung
1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
1623 Credite externe guvernamentale
1624 Credite bancare externe garantate de stat
1625 Credite bancare externe garantate de bănci
1626 Credite de la trezoreria statului
1627 Credite bancare interne garantate de stat
166 Datorii ce privesc imobilizările financiare
1661 Datorii către societățile din cadrul grupului
1662 Datorii către societățile care dețin interese de participare
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685 Dobânzi aferente datoriilor către societățile din cadrul grupului
1686 Dobânzi aferente datoriilor către societățile care dețin interese de participare
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate

Scanned with OKEN Scanner

169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201 Cheltuieli de constituire

203 Cheltuieli de dezvoltare

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare

2051 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate

2052 Brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii

207 Fond comercial

2071 Fond comercial

2075 Fond comercial negativ

208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri

2111 Terenuri

2112 Amenajări de terenuri

212 Construcţii

213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)

2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare

2133 Mijloace de transport

2134 Animale şi plantaţii

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS

231 Imobilizări corporale în curs

2311 Amenajări de terenuri şi construcţii

2312 Instalaţii tehnice şi maşini

2313 Alte imobilizări corporale

232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

2321 Avansuri acordate pentru terenuri şi construcţii

2322 Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini

2323 Avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale

Scanned with OKEN Scanner

233 Imobilizări necorporale în curs
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
262 Titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
263 Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
2633 Titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
2634 Titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din afara grupului
2635 Titluri de participare strategice în cadrul grupului
2636 Titluri de participare strategice în afara grupului
264 Titluri puse în echivalenţă
265 Alte titluri imobilizate
267 Creanţe imobilizate
2671 Sume datorate de filiale
2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
2673 Împrumuturi acordate pe termen lung
2674 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2675 Creanţe legate de interesele de participare
2676 Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2677 Acţiuni proprii – active imobilizate[1]
2678 Alte creanţe imobilizate
2679 Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 Vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
2692 Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare
2698 Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial

[1]Sunt reflectate acţiunile proprii clasificate în active imobilizate în funcţie de intenţia cu privire la durata de deţinere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziţiei sau reclasării.

Scanned with OKEN Scanner

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale

281 Amortizări privind imobilizările corporale

2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri

2812 Amortizarea construcţiilor

2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor

2814 Amortizarea altor imobilizări corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2903 Provizioane pentru cheltuieli de dezvoltare

2905 Provizioane pentru concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare

2907 Provizioane pentru fondul comercial

2908 Provizioane pentru alte imobilizări necorporale

291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri

2912 Provizioane pentru deprecierea construcţiilor

2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor

2914 Provizioane pentru deprecierea altor imobilizări corporale

293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs

2931 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs

2933 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs

296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

2961 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la filiale din cadrul grupului

2962 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la societăţi din afara grupului

2963 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare

2964 Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate

2965 Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale

2966 Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung

2967 Provizioane pentru deprecierea creanţelor legate de interesele de participare

2968 Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii – active imobilizate

2969 Provizioane pentru deprecierea altor creanţe imobilizate

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- 301 Materii prime
- 302 Materiale consumabile
  - 3021 Materiale auxiliare
  - 3022 Combustibili
  - 3023 Materiale pentru ambalat
  - 3024 Piese de schimb
  - 3025 Seminţe şi materiale de plantat
  - 3026 Furaje
  - 3028 Alte materiale consumabile
- 303 Materiale de natura obiectelor de inventar
- 308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
- 331 Produse în curs de execuţie
- 332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
- 341 Semifabricate
- 345 Produse finite
- 346 Produse reziduale
- 348 Diferenţe de preţ la produse
  - 3481 Diferenţe de preţ la semifabricate
  - 3485 Diferenţe de preţ la produse finite
  - 3486 Diferenţe de preţ la produse reziduale

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
- 351 Materii şi materiale aflate la terţi
- 354 Produse aflate la terţi
  - 3541 Semifabricate aflate la terţi
  - 3545 Produse finite aflate la terţi
  - 3546 Produse reziduale aflate la terţi
- 356 Animale aflate la terţi
- 357 Mărfuri aflate la terţi
- 358 Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE
- 361 Animale şi păsări
- 368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI

Scanned with OKEN Scanner

371 Mărfuri
378 Diferențe de preț la mărfuri
38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferențe de preț la ambalaje
39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
392 Provizioane pentru deprecierea materialelor
3921 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
3922 Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
394 Provizioane pentru deprecierea produselor
3941 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
3945 Provizioane pentru deprecierea produselor finite
3946 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951 Provizioane pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
3952 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953 Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3956 Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terți
3957 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
3958 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori – facturi nesosite
409 Furnizori – debitori
4091 Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor

Scanned with OKEN Scanner

4092 Furnizori – debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE

411 Clienţi

4111 Clienţi

4118 Clienţi incerţi sau în litigiu

413 Efecte de primit de la clienţi

418 Clienţi – facturi de întocmit

419 Clienţi – creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 Personal – salarii datorate

423 Personal – ajutoare materiale datorate

424 Participarea personalului la profit

425 Avansuri acordate personalului

426 Drepturi de personal neridicate

427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor

428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul

4281 Alte datorii în legătură cu personalul

4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale

4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale

4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară

4313 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate

437 Ajutor de şomaj

4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj

4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj

438 Alte datorii şi creanţe sociale

4381 Alte datorii sociale

4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit

4411 Impozitul pe profit

4412 Impozitul pe profit amânat

442 Taxa pe valoarea adăugată

4423 TVA de plată

Scanned with OKEN Scanner

4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului
45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452 Decontări privind interesele de participare
4521 Decontări privind interesele de participare
4528 Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455 Sume datorate asociaţilor
4551 Asociaţi - conturi curente
4558 Asociaţi – dobânzi la conturi curente
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii în participaţie – pasiv
4582 Decontări din operaţii în participaţie – activ
46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi
47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi
49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

Scanned with OKEN Scanner

491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
4951 Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor din cadrul grupului
4952 Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare
4953 Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra asociaţilor
496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT
501 Investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului
502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
5031 Acţiuni cotate
5032 Acţiuni necotate
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
5061 Obligaţiuni cotate
5062 Obligaţiuni necotate
508 Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt
5091 Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului
5098 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii financiare pe termen scurt

51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în valută
5125 Sume în curs de decontare
518 Dobânzi

Scanned with OKEN Scanner

5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat
5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5197 Credite interne garantate de stat
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în valută
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori
54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în valută
542 Avansuri de trezorerie
58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne
59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
591 Provizioane pentru deprecierea investiţiilor financiare la societăţi din cadrul grupului
592 Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii
593 Provizioane pentru deprecierea acţiunilor
595 Provizioane pentru deprecierea obligaţiunilor emise şi răscumpărate
596 Provizioane pentru deprecierea obligaţiunilor
598 Provizioane pentru deprecierea altor investiţii financiare şi creanţe asimilate

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
- 601 Cheltuieli cu materiile prime
- 602 Cheltuieli cu materialele consumabile
  - 6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
  - 6022 Cheltuieli privind combustibilul
  - 6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - 6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
  - 6025 Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
  - 6026 Cheltuieli privind furajele
  - 6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
- 604 Cheltuieli privind materialele nestocate
- 605 Cheltuieli privind energia și apa
- 606 Cheltuieli privind animalele și păsările
- 607 Cheltuieli privind mărfurile
- 608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
- 611 Cheltuieli de întreținere și reparații
- 612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
- 613 Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614 Cheltuieli cu studiile și cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
- 621 Cheltuieli cu colaboratorii
- 622 Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
- 623 Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
- 624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
- 625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
- 626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
- 627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
- 628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ȘI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
- 635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
- 641 Cheltuieli cu salariile personalului
- 645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială

Scanned with OKEN Scanner

6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658 Alte cheltuieli de exploatare
6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582 Donaţii şi subvenţii acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588 Alte cheltuieli de exploatare
66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642 Pierderi privind investiţiile financiare pe termen scurt cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare
67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare
68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6863 Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

Scanned with OKEN Scanner

688 Cheltuieli din ajustarea la inflaţie

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

6911 Cheltuieli cu impozitul pe profit curent

6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat

698 Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus[1]

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI

701 Venituri din vânzarea produselor finite

702 Venituri din vânzarea semifabricatelor

703 Venituri din vânzarea produselor reziduale

704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate

705 Venituri din studii şi cercetări

706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

708 Venituri din activităţi diverse

71 VARIAŢIA STOCURILOR

711 Variaţia stocurilor

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale

722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741 Venituri din subvenţii de exploatare

7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri

7412 Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile

7413 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli din afară

7414 Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului

7415 Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială

7416 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417 Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri

7418 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi

---

[1]Se utilizează conform reglementărilor legale.

Scanned with OKEN Scanner

758 Alte venituri din exploatare
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582 Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588 Alte venituri din exploatare
76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din imobilizări financiare
7611 Venituri din titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
7612 Venituri din titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
7613 Venituri din titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
7614 Venituri din titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din afara grupului
7615 Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616 Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617 Venituri din alte imobilizări financiare
762 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din investiţii financiare cedate
7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
7642 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt cedate
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare
77 VENITURI EXTRAORDINARE
771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare
78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
7815 Venituri din fondul comercial negativ
786 Venituri financiare din provizioane
7863 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Scanned with OKEN Scanner

7864 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
788 Venituri din ajustarea la inflație
79 VENITURI DIN IMPOZITUL PE PROFIT AMÂNAT
791 Venituri din impozitul pe profit amânat

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri și garanții acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri și garanții primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanțului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
8035 Debitori din amenzi și penalități pretinse
8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii similare
8037 Efecte scontate neajunse la scadență
8038 Alte valori în afara bilanțului
89 BILANȚ
891 Bilanț de deschidere
892 Bilanț de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producția obținută
903 Decontări interne privind diferențele de preț
92 CONTURI DE CALCULAȚIE
921 Cheltuielile activității de bază
922 Cheltuielile activităților auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producție
924 Cheltuieli generale de administrație

Scanned with OKEN Scanner

925	Cheltuieli de desfacere
93	COSTUL PRODUCȚIEI
931	Costul producției obținute
933	Costul producției în curs de execuție

Scanned with OKEN Scanner

Bun de tipar: 10.12.2004
Format: 70 x 100 x 16
Coli de tipar: 23

EDITURA JUNIMEA IAŞI
Bulevardul Carol I nr. 3-5 Iaşi

Tipar: S.C. „MULTIPRINT" S.A. Iaşi
Str. Bucium nr. 34 Iaşi
Tel./Fax: 0232 - 236388; 0232 - 211252

Scanned with OKEN Scanner

Florin Ioan SCORȚESCU

- Dublu licențiat (Facultatea de Informatică, învățământ de zi, promoția 1995, şi Facultatea de Ştiințe Economice, modulul Gestiune, Contabilitate şi Control Financiar, specializarea Contabilitate şi Informatică de Gestiune, cursuri de zi, promoția 1999, din cadrul Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi).
- Absolvent de studii aprofundate (masterat) în specializarea "Audit şi management contabil", Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2000.
- Lector universitar la Catedra de Contabilitate a Facultății de Economie din cadrul Universității "Petre Andrei" Iaşi.
- Doctorand în economie, specializarea contabilitate, la Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor - Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi.
- Coautor de cărți (3), precum: ♦ Contabilitate financiară (teste grilă), Editura Dosoftei, Iaşi, 2000; ♦ Elemente de contabilitate publică, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003; ♦ Administrație şi contabilitate publică, Editura Junimea, Iaşi, 2004.
- A publicat, singur sau în colaborare, articole în reviste centrale de specialitate şi în analele universităților.

EDITURA JUNIMEA IAŞI

I.S.B.N. 973 - 37 - 1001 - 6

SOCIETĂȚILE DE GRUP

Florin Ioan SCORȚESCU

Scanned with OKEN Scanner